

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in den Beschwerdesachen der

1

2

vertreten durch Dr. Michael Alexander Sedlaczek, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP
Rechtsanwälte, Seilergasse 16, Wien 1010 gegen 37 Glücksspielabgabenbescheide gemäß
§ 201 BAO vom 24. Jänner 2017 über die Festsetzung der Glücksspielabgaben gemäß § 57
Abs. 2 GSpG für die Zeiträume 11-12/2012, 1-12/2013, 1-12/2014 und 1-11/2015, alle StNr.

3

des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des
Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs.
4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In dieser Glücksspielabgabenangelegenheit hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis
VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 das Erkenntnis BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017 wegen
Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, **im fortgesetzten Verfahren ist der Umfang der
Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen in Bezug auf Abzugsfähigkeit von
Boni/Gutschriften/Freispielen strittig.**

Übersicht:

1. Verfahrensgang bis zu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003

2. Fortgesetztes Verfahren

3. Festgestellter Sachverhalt

4. Gesetzliche Grundlagen

5. Glücksspielabgaben

5.1. Unionsrechtskonformität

5.2. Verfassungskonformität der Glücksspielabgaben in Bezug auf „Poker“ im aufgehobenen Zeitraum

5.3. Verfassungskonformität der Glücksspielabgaben in Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus an Ausspielungen und Wetten – ob ein Indiz genügt oder nicht ist
Einzelfallfrage

5.3.1. Kein Verstoß der Glücksspielabgaben gegen Art. 18 Abs. 1 B-VG unter Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus

5.3.2. VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 fasst die mittlerweile ergangenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse betreffend die Teilnahme vom Inland aus folgendermaßen zusammen

5.3.3. Aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen

5.4. Keine Verletzung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG

6. Behandlung der Boni/Gratisspiele beim Einsatz und bei den Jahresbruttospieleinnahmen

6.1. Die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen hat für den Kalendermonat zu erfolgen

6.2. Voraussetzungen für den Abzug von Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen

6.3. Beurteilung der Vielspielerpunkte, Preispools-Turniere und Bargeldgewinne iSd Auftrags des Verwaltungsgerichtshofes

6.3.1. Add-Ons für Pokerturniere – Garantierte Turniere laut Tabelle zu Punkt 4.1

6.3.2. Vielspielerpunkte (***4***): ***5***-Ticket Turnierteilnahme bei Pokerturnieren laut Tabelle zu Punkt 4.2.

6.3.3. ***6***-Turniere: Preispools Turniere mit freier Spielteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.3.

6.3.4. Zusätzlich von der Bf. ausbezahlte Bargeldgewinne Punkt 4.4.

7. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

8. Unzulässigkeit einer Revision

1. Verfahrensgang bis zu VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003

Die Bf., eine im Ausland ansässige Unternehmung, bot auch in Österreich Online-Glücksspiel an. Im Beschwerdeverfahren waren einerseits die Indizien betreffend Teilnahme vom Inland aus, und andererseits die Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen strittig. Das BFG wies die 37 Glücksspielabgabenfestsetzungen dem Grunde nach ab, gab aber hinsichtlich der Bemessungsgrundlage teilweise statt, indem es die von der Unternehmung den Spielteilnehmern gewährten Boni als Gewinn bei den Jahresbruttospieleinnahmen – bezogen auf das gesamte Kalenderjahr – abzog. (BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017). Dagegen erhob das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Revision. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vertrat die Auffassung, dass bei Ermittlung der „Jahresbruttospieleinnahmen“ in einem ersten Schritt für jede Ausspielung eine Saldierung von eingenommenem Einsatz (bei mehreren Spielern: eingenommenen Einsätzen) und ausbezahltem Gewinn (bei mehreren Gewinnmöglichkeiten allenfalls ausbezahlten Gewinnen) vorzunehmen und erst dann in einem zweiten Schritt die sich jeweils daraus ergebenden Saldi zusammenzurechnen sind.

Der VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf:

Einleitend wird festgehalten, dass es sich hier um das fortgesetzte Verfahren zu BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017 handelt. Der Verfahrensablauf, der Sachverhalt und die bisherigen rechtlichen Erwägungen werden komprimiert wiedergegeben, **bezüglich vom Verwaltungsgerichtshof VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 nicht beanstandeter Teile** wird auf die ausführliche Version BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017 verwiesen. (Laut OGH 28.03.2012, 2 Ob 186/11h; OGH 19.12.2013 1 Ob 151/13g kann sich der Richter der Begründung eines anderen Gerichts oder Senats zur selben Rechtsfrage anschließen und diese übernehmen, unabhängig davon, ob er die Begründung mit eigenen Worten wiedergibt oder diese wortgleich übernimmt).

Die Bf. hat ihren Firmensitz in Malta und verfügt nach ihren eigenen Angaben über Poker- und Casinoglücksspiellizenzen der „*Maltese Lotteries&Gaming Authority*“. Die Bf. verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG.

Die Bf. gehört mit vier weiteren Gesellschaften, die ebenfalls Spielteilnehmer mit einer registrierten Adresse in Österreich haben, d.s.

10.

9.

7

und

8

(von der Bf. als „Relevante ***12***“ bezeichnet) zur Gruppe der kanadischen Gesellschaft ***13***. (seit 2017 ***11***.). Diese Konzerngruppe besteht aus drei Gesellschaften, die Onlineglücksspiele unter der Marke „***14***“ anbieten, die Bf. gehört zu den zwei Gesellschaften, die unter der Marke „***15***“ Glücksspiele anbieten (von der Bf. als „Relevante ***15*** Konzerngesellschaften“ bezeichnet).

Die Bf. bot im Zeitraum November 2012 bis November 2015 über ihre Internetplattform Internetadresse

www.***15***.eu (früher ***16*****16***)

an, an diversen Glücksspielen (Poker in Form von *Cashgame* und Turnieren, Casinospiele wie Roulette, Black Jack, Bakkarat, Live-Casino, Automatenglücksspiel, usw.) vom Inland aus teilzunehmen. Um an den Spielen teilnehmen zu können, muss sich der Spielteilnehmer bei der Bf. registrieren. Die Bf. berechnete die Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG selbst, zog für die Feststellung der Teilnahme vom Inland aus die Spielteilnehmer heran, die mit einer österreichischen Wohnsitzadresse registriert waren und beantragte den Abzug der von ihr gewährten Gratisspiele und Vielspielerboni.

Jahresbruttospieleinnahmen bei den verschiedenen Spielen: Die Bf. stellte ihre Berechnung der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG von den Jahresbruttospieleinnahmen bei den verschiedenen Spielen folgendermaßen dar:

Poker *Cashgame*: In allen Fällen von Poker nimmt die Bf. keine Einsätze von den Spielteilnehmern entgegen und zahlt auch keine Gewinne an die Spielteilnehmer aus, da lediglich die Spielteilnehmer gegeneinander spielen, während die Bf. selbst an den Spielen nicht teilnimmt. Beim *Cashgame* erhält die Bf. eine Gebühr von den Spielteilnehmern (*Rake*). Nehmen am Poker in *Cashgame*form Spieler mit Registrierungsadressen aus dem In- und Ausland teil, berechnet die Bf. die Jahresbruttospieleinnahmen nach folgender Formel: Gesamtrate dividiert durch Gesamteinsatz des Spiels, multipliziert mit dem Einsatz des österreichischen Spielers. Dazu führt sie ein Beispiel an: Vier Spieler, von denen 1 Spieler (A) aus Österreich teilnimmt, spielen eine Runde Poker. Die Spieler A, B und C setzen je 100 Euro,

Spieler D 200 Euro. Spieler A gewinnt. Die Bf. nimmt 20 Euro Rake ein, sodass der gewinnende Spieler A 480 Euro erhält (Gesamteinsatz 500 abzüglich 20 Euro Rake) und sein Gewinn 380 Euro beträgt (Gesamteinsatz 500 abzüglich 20 Euro Rake, abzüglich Einsatz des Spielers A 100 Euro). Nach der obigen Formel $20:500=0,04 \times 100$ ordnet die Bf. 4 Euro dem österreichischen Spieler zu.

Pokerturniere: Bei Pokerturnieren stellen die Teilnahmegebühren der Spieler die Jahresbruttospieleinnahmen dar.

Casinospiele: Die Bf. nimmt an den von ihr angebotenen Casinospielen selbst teil und zahlt die Gewinne an die Spielteilnehmer aus. Die Spielteilnehmer müssen bei Casinospielen keine Teilnahmegebühr zahlen. Die Spielteilnehmer leisten ihre Einsätze an die Bf. Abhängig vom Spielausgang verlieren die Spielteilnehmer ihre Einsätze an die Bf. oder erhalten von der Bf. Gewinne ausbezahlt. Bei der Berechnung der Jahresbruttospieleinnahmen werden die ausbezahlten Gewinne von den geleisteten Einsätzen abgezogen.

Das Finanzamt setzte mit **37 Bescheiden gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO** die Glücksspielabgaben gemäß § 57 Abs. 2 GSpG nach den Angaben der Bf. zur Teilnahme vom Inland aus fest und zog nicht die Gratisspiele und Vielspielerboni von den Jahresbruttospieleinnahmen ab.

Die Bf. erhob dagegen **Beschwerden**. Im ersten Verfahrensgang ging es in erster Linie noch um die Auslegung des Tatbestandes der Teilnahme vom Inland aus, sowie um die Indizien der Teilnahme vom Inland aus, und um europa- und verfassungsrechtliche Fragen. Weiterer Beschwerdepunkt war der Umfang der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen.

Einfachgesetzliche Einwendungen: Die von der Bf. gewährten Vielspielerboni und die von der Bf. gewährten Gewinne bei Grispokerturnieren seien von den Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen: „**Gratis-Spiele**“ und **andere Bonis/Rabatte** seien aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Z.B. würden die Spielteilnehmer Treuepunkte für ihre Spieltätigkeit bei der Bf. erhalten (***20*** = ***21*** Points/Vielspielerpunkte). Die Spielteilnehmer würden diese ***20*** unterschiedlich einsetzen können, wie auch für eine Teilnahme an einem Pokerturnier könnten sie daran ohne Zahlung von Eintrittsgeld teilnehmen (***5***-Ticketteilnahme). Diese ***5***-Ticketteilnahme werde von der Bf. wie jedes andere *Buy-in* eines Spielteilnehmers behandelt, der Preispool spiegle die volle Anzahl der Teilnehmer wider. Die Bf. verzeichne daher einen Anteil an den *Administration Fees*, sowie einen Beitrag zum Preispool für Spieler.

Verfassungsrechtliche Einwendungen: Die verfassungsrechtlichen Einwendungen der Bf. richten sich auf die Nichtfeststellbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Glücksspielabgaben „*Teilnahme vom Inland aus*“, sowie auf die Frage, ob Poker im Zeitraum vom 3. August 2013 bis 28. Februar 2014 trotz Aufhebung des Wortes Poker im § 1 Abs. 2 GSpG glücksspielabgabenpflichtig ist.

Unionsrechtliche Einwendungen: Die Glücksspielabgabepflicht iSd § 57 GSpG bestehe für Anbieter von Onlineglücksspielen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig seien und Glücksspiele im Internet anbieten, ohne über eine österreichische Konzession zu verfügen bzw. überhaupt verfügen zu können. Ausländische Marktteilnehmer würden daher vom österreichischen Glücksspielmarkt regulatorisch ausgeschlossen, sie müssen aber trotzdem Glücksspielabgaben entrichten. Im gegenständlichen Fall würden daher ausländische Glücksspielanbieter in ihrem durch die Dienstleistungsfreiheit geschütztem Recht auf ungehinderte Erbringung und Entgegennahme von Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union beschränkt. Außerdem würden die Glücksspielabgaben die wesentlichen Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweisen und seien folglich unionsrechtswidrig, weil diese proportional zum Preis der Dienstleistung seien und wie eine echte Umsatzsteuer letztendlich vom Kunden getragen würden.

Beschwerdevorentscheidung vom 12. Mai 2017: Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Mai 2017 wurde die Beschwerde vom 29.02.2016 iZm der Beschwerdeergänzung als unbegründet abgewiesen. Die **Vielspielerpunkte, ***20***** seien, sofern sie anstelle des üblicherweise in Geld geleisteten Buy-Ins zur Teilnahme an Ausspielungen verwendet werden, als Einsatz iSd § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG anzusehen. Die *****20***** seien rein umsatzabhängig und es bestehe kein Zusammenhang mit der Entscheidung über das Spielergebnis, weswegen diese freigebige Zuwendungen der Bf. an die Spielteilnehmer darstellten und nicht zur Verminderung der Jahresbruttospieleinnahmen führen würden. Mit der Teilnahme an Pokerturnieren mit *****5*****-Tickets stelle die Bf. den ansonsten in Echtgeld geleisteten Einsatz für die Teilnahme am entgeltlichen Glücksspiel dem Spieler zur Verfügung. Die Turniere mit freier Spielteilnahme seien unentgeltliche Glücksspiele und würden nicht unter den Ausspielungsbegriff fallen. Der Erhalt des Zugangs sei daher nicht als Gewinn iSd § 2 Abs. 1 Z 3 GSpG anzusehen. Dasselbe gelte auch für **Bargeldbeträge, die die Bf. an Spielteilnehmer auszahle**.

Vorlageanträge: Fristgerecht stellte die Bf. Anträge auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (14. Juni 2017).

Mit **BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017** gab das Bundesfinanzgericht nach durchgeführter mündlicher Verhandlung teilweise statt und setzte die Bemessungsgrundlagen neu fest. Im Übrigen wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden als unbegründet ab und sprach aus, dass die Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

Dagegen erhob das Finanzamt **Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Amtsrevision)** und wendete sich gegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen durch das BFG. Strittig war im Revisionsfall, ob die Saldierung von Einsätzen abzüglich ausbezahlten Gewinnen jeweils pro Ausspielung oder pro Kalenderjahr vorzunehmen ist. Weiters habe das Bundesfinanzgericht zu Unrecht Boni, welche die Bf. ihren Stammkunden zum Zweck der Kundenbindung gewährte, bei der Saldierung berücksichtigt.

2. Fortgesetztes Verfahren

Der Verwaltungsgerichtshof **VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003** hob das Erkenntnis BFG 4.4.2018, RV/7105345/2017 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf, da das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen Vielspieler-Boni und unentgeltliche Spielteilnahmen an Pokerturnieren als Gewinn behandelte und von den Einsätzen abzog.

Der Verwaltungsgerichtshof 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 105 hat für das fortgesetzte Verfahren dem Bundesfinanzgericht aufgetragen, Feststellungen zu treffen, die eine nachvollziehbare Beurteilung der einzelnen von der Bf. gewährten Vergünstigungen bei den Jahresbruttospieleinnahmen erlauben. Der Verwaltungsgerichtshof wies ausdrücklich darauf hin, dass die bloße Wiedergabe des diesbezüglichen Vorbringens der mitbeteiligten Partei solche Feststellungen nicht zu ersetzen vermag.

Mit **1. Vorhalt vom 28. September 2020** teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. und dem Finanzamt mit der Möglichkeit der Stellungnahme die Rechtsansicht mit, dass es, um dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes nachzukommen, beabsichtigt,

- die *Add-Ons* für Pokerturniere wie vom Finanzamt vorgenommen, abzuziehen,
- die Preisools für ***6***-Turniere, als unentgeltliche Turniere gegenüber der aufgehobenen Entscheidung, nicht als Gewinn von den Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen, und
- die zusätzlich von der Bf. ausbezahlten Bargeldgewinne gegenüber der aufgehobenen Entscheidung, nicht als Gewinn von den Jahresbruttospieleinnahmen abzuziehen.
- Hinsichtlich der Vielspielerpunkte (***4***) ersuchte das Bundesfinanzgericht, bekanntzugeben, ob der Spielteilnehmer diese bei der Bf. in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann oder nicht, sowie die je nach dem erhöhten oder verringerten tatsächlich geleisteten Einsätze der Spielteilnehmer bekanntzugeben.

Stellungnahmen vom 18. November 2020: Am 18. November 2020 gaben sowohl die Bf., als auch das Finanzamt eine Stellungnahme ab.

Nach Ansicht der Bf. seien die von der Bf. gewährten Boni Rabatte, die keine Einsätze iSv § 57 Abs. 2 GSpG darstellen würden. Die bisher noch in den offengelegten Einsätzen enthaltenen, ausgewiesenen Bonusbeträge seien daher aus den Jahresbruttospieleinnahmen auszuscheiden. Würde das Bundesfinanzgericht anders entscheiden, sei die ordentliche Revision zuzulassen.

Das Finanzamt sprach sich, unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, für den Abzug des Postens „Add-Ons 4.1.“ und gegen den Abzug der

Posten „***6***-4.3.“ und „Bargeldgewinne 4.4.“ aus. Hinsichtlich des Postens „Vielspielerpunkte 4.2.“ könne mangels Kenntnis der Ausgestaltung der konkreten Boni des einschlägigen Zeitraumes keine Aussage getroffen werden.

Mit **2. Vorhalt vom 30. November 2020** stellte das Bundesfinanzgericht, abgesehen von Sachverhalt und Rechtsansicht, die Grundlagen für eine Neuberechnung der Glücksspielabgaben dar, sowie in Aussicht, die ***5***-Tickets Turnierteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.2. von der Bemessungsgrundlage abziehen und ersuchte deshalb die Bf., die im Zeitraum November 2012 bis November 2015 gültigen Spielbedingungen im Hinblick auf die Vielspielerpunkte (***20***) zu übersenden. Hinsichtlich der Preispools Turniere freie Teilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.3. und Zusätzlich ausbezahlte Bargeldgewinne laut Tabelle Punkt 4.4.5 stellte das Bundesfinanzgericht in Aussicht, diese nicht von der Bemessungsgrundlage abziehen. Weiters ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf. und das Finanzamt zum 2. Vorhalt Stellung zu nehmen.

Zum 2. Vorhalt des BFG vom 30.11.2020

- **teilte das Finanzamt folgendes mit:** Das Finanzamt verweist auf seine Stellungnahme zum 1. Vorhalt des BFG. Es wird keine zusätzliche Stellungnahme abgeben. Die Ansicht des BFG wird grundsätzlich geteilt - hinsichtlich der ***5*** Tickets ist aus Sicht des Finanzamtes der Sachverhalt nach wie vor klärungsbedürftig.

- **gab die Bf. am 8. Februar 2021 ein ergänzendes Vorbringen ab** und legte dazu Auszüge aus den Spielbedingungen in englischer Sprache bei. Die Bf. wiederholte ihr bisheriges Vorbringen und stellte dar, dass die im aufgehobenem Erkenntnis abgezogenen Beträge nicht für die Gewährung der Boni begehrt wurden, sondern für die ausschließlich gewinnabhängig ausbezahlten Beträge aus Preispools von nicht ausschließlich unentgeltlichen Spielen, in deren Preispools eben auch die von der Bf. einbezahlten rechnerischen Werte der Boni enthalten waren. Nur diese rein gewinnabhängig ausbezahlten Beträge seien von den beehrten Abzügen erfasst. Nicht die Gewährung der Boni sei Gewinn, sondern die Auszahlung der Preispools an nicht kostenlos teilnehmende Spieler. Eine davon abweichende Vorgangsweise würde der letzten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes widersprechen. Sollte das BFG anders entscheiden, sei die ordentliche Revision zuzulassen, da alle von der Bf. gewährten Boni noch als fiktive Einsätze in den erklärten Jahresbruttospieleinnahmen enthalten und deshalb nach der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes auszuscheiden seien.

Im Lichte dieser Stellungnahmen führte das Bundesfinanzgericht das Ermittlungsverfahren weiter.

Mit **3. Vorhalt vom 8. März 2021** teilte das Bundesfinanzgericht seine Rechtsansicht zum ergänzenden Vorbringen der Bf. vom 8. Februar 2021 und zum Vorbringen des Finanzamtes mit,

*„Aus dem Auszug der Spielbedingungen „***4***“ geht zwar nicht hervor, ob der Spieler die Tickets weiterübertragen oder ablösen kann. **Liest man den Satz unter der Rubrik „Spending Points“, dass das Sammeln von Punkten der einzige Weg ist, um zu diesen Turnier- und Spieltickets zu kommen, kann man daraus schließen, dass diese Punkte nicht dazu gedacht sind, weitergegeben- oder abgelöst zu werden. Nach dem Sinn und Zweck dieser Punkte scheint es ausschließlich darum zu gehen, dass der Spielteilnehmer Zugang zu weiteren Spielen erhält.** Im Sinn des VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99 würde in die Bemessungsgrundlage nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers fallen.“*

und ersuchte die Bf. und das Finanzamt, dazu Stellung zu nehmen.

Zum 3. Vorhalt des BFG vom 8. März 2021

- **gab die Bf. am 12. April 2021 ein ergänzendes Vorbringen ab** und legte ihre Meinung dar, dass sämtliche Boni, wie in der aufgehobenen Entscheidung des BFG, von der Bemessungsgrundlage abzuziehen wären. Hinsichtlich des Punktes 4.2. (des Schreibens vom 23. November 2016) sei der entscheidungsrelevante Sachverhalt nun ausreichend geklärt. Für den Fall, dass das BFG abweichend vom Vorbringen der Bf. keine Anpassung der Bemessungsgrundlage in Bezug auf die in den Punkten 4.3. und 4.4. des Schreibens vom 23. November 2016 beschriebenen Glücksspiele vornehmen, sondern die Beschwerde in diesen Punkten abweisen sollte, sei die ordentliche Revision zuzulassen.

- **gab das Finanzamt am 28. Mai 2021 folgende Stellungnahme ab:** Diese ***5*** Tickets (4.2.) seien „***4***“, also im Endeffekt Punkte, welche durch Spieleinnahmen gesammelt werden. Nach Ansicht des Finanzamtes würden diese Punkte unabhängig von der zufallsabhängigen Spielentscheidung gewährt, es handle sich nicht um ausgezahlten Gewinn. Es genüge die bloße Teilnahme, die Spielentscheidung müsse nicht zugunsten des Spielers ausgehen. Der Spieler könne selbst entscheiden, wie er diese erworbenen Punkte verwenden möchte, er kann sich zur Teilnahme an verschiedenen weiteren Spielen entscheiden, und - das Finanzamt legte einen Screenshot bei – der Spieler könne diese Punkte auch für diverse Waren verwenden. Somit handle es sich um vermögenswerte Leistungen.

Weiters nahm das Finanzamt noch zum Vorbringen der Bf. zu den Punkten 4.3. und 4.4. Stellung und sprach sich für den Abzug des Postens 4.1. und gegen den Abzug der Posten 4.2., 4.3. und 4.4. aus.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte diese Stellungnahme des Finanzamtes am 31. Juli 2021 an die Bf., mit der Möglichkeit einer weiteren Stellungnahme.

Die Bf. gab am 6. September 2021 die Antwort zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 28. Mai 2021 ab:

Der behauptete Geldwert der ***5*** Tickets (4.2.) bestehe nicht, da die Möglichkeit, für diese Punkte Waren zu erwerben, in Österreich nicht verfügbar gewesen sei und österreichische Kunden deshalb gerade nicht in der Lage gewesen seien, diese Punkte in Waren einzulösen. Österreichische Kunden hätten vielmehr folgende Meldung gesehen, wenn sie versucht hätten, den Store aufzurufen: „*The Store is currently not available in your region*“.

Die Bf. gab weiters noch eine Stellungnahme zur Ansicht des Finanzamtes zu den Punkten 4.3. und 4.4. ab.

3. Festgestellter Sachverhalt

Teilnahme am Spielangebot der Bf.: Der Spielteilnehmer kann an den von der Bf. angebotenen Onlineglücksspielen mit jedem verfügbaren Internetanschluss und geeignetem technischen Endgerät wie Desktopcomputer zugreifen, aber auch über mobile Endgeräte, wie Mobiltelefon, Laptop oder Tablet mit Internetzugang, sowie WLAN in Restaurants, öffentlichen Plätzen und Internetcafes benutzen.

Zur Nutzung des Spielangebotes muss sich der Spielteilnehmer auf der Website der Bf. registrieren. Hierbei hat der Spielteilnehmer seine persönlichen Daten (Vor- und Zuname, Wohnadresse, Geburtsdatum, E-Mail Adresse usw.) richtig und vollständig bekanntzugeben und ist verpflichtet, allfällige Änderungen mitzuteilen. Nach den Angaben der Bf. wird der Spielteilnehmer unter anderem gebeten, der Bf. seinen Wohnort bekannt zu geben. Das Registrierungssystem der Bf. wählt als Wohnort automatisch jenes Land, das durch die im Zeitpunkt der Registrierung verwendeten IP-Adresse identifiziert wird, wobei der Spielteilnehmer die Möglichkeit hat, ein anderes Land auszuwählen, z.B. weil er sich zum Zeitpunkt der Registrierung im Ausland auf Urlaub befindet.

4. Gesetzliche Grundlagen

„Gemäß § 57 Abs. 1 GSpG unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, – vorbehaltlich der folgenden Absätze – einer Glücksspielabgabe von 16 vH vom Einsatz. Gemäß § 57 Abs. 2 GSpG beträgt für Ausspielungen gemäß § 12a (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, die Glücksspielabgabe 40 vH der Jahresbruttospieleinnahmen.

Gemäß § 57 Abs. 5 GSpG sind die Jahresbruttospieleinnahmen die Einsätze abzüglich der ausbezahlten Gewinne eines Kalenderjahres.

Gemäß § 59 Abs. 1 GSpG entsteht die Abgabenschuld in den Fällen der §§ 57 und 58:

2. bei allen anderen Ausspielungen mit der Vornahme der Handlung, die den Abgabentatbestand verwirklicht. Bei elektronischen Lotterien entsteht die Abgabenschuld mit Erhalt der Einsätze und Auszahlung der Gewinne

Gemäß § 59 Abs. 2 GSpG sind Schuldner bei einer Abgabepflicht gemäß § 57 bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler (Abs. 5) zur ungeteilten Hand.

Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG haben die Schuldner der Abgaben nach §§ 57 und 58 diese jeweils für ein Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Die Schuldner der Abgaben nach § 58 Abs. 3 haben diese jeweils für ein Kalenderjahr selbst zu berechnen und bis zum 20. des dem Entstehen der Abgabenschuld folgenden Kalendermonats (Fälligkeitstag) an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sie eine Abrechnung über die abzuführenden Beträge in elektronischem Weg vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen kann dabei im Verordnungsweg nähere Details der elektronischen Übermittlung regeln. Dieser Abrechnung sind Unterlagen anzuschließen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Glücksspiele während des Abrechnungszeitraumes gewährleisten. Die Abrechnung gilt als Anzeige. § 29 Abs. 3 über die Überwachung der Abgaben gilt sinngemäß. Trifft die Verpflichtung zur Entrichtung zwei oder mehr Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet.

Gemäß § 59 Abs. 5 GSpG gelten als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Spieleinsätzen oder –gewinnen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen des Glücksspielvertrages auf andere Art und Weise.

Gemäß § 59 Abs. 6 GSpG gelten für die Bewertung von Waren und geldwerten Leistungen in den Fällen der §§ 57 und 58 die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 ausgeschlossen ist.

5. Glücksspielabgaben

Die Bf. verfügt über keine Konzession nach § 14 GSpG, weswegen sie die Steuerpflicht der allgemeinen Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG auslöst und nicht unter die spezielle Vorschrift der Konzessionsabgabe gemäß § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG fällt.

Grundsätzlich unterliegen gemäß § 57 Abs. 1 GSpG seit BGBl. 54/2010 Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz.

Für Ausspielungen gemäß § 12a GSpG (elektronische Lotterien), an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, beträgt die Glücksspielabgabe 40% der Jahresbruttospieleinnahmen (§ 57 Abs. 2 GSpG). Die Glücksspielabgaben gemäß § 57 GSpG besteuern „Ausspielungen“ und knüpfen damit an den Abschluss bestimmter, entgeltlicher Spielverträge mit unternehmerischer Mitwirkung iSd § 1 Abs. 1 GSpG iVm § 2 Abs. 1 GSpG. § 57 Abs. 2 und § 57 Abs. 3 GSpG ergänzen § 57 Abs. 1 GSpG, als sie im Wesentlichen die Steuerberechnung regeln, wenn die im § 57 Abs. 1 GSpG umschriebenen Spielverträge in Form der Ausspielung als elektronische Lotterie, d.h. Internetglücksspiel bzw. über Glücksspielautomaten oder Video-Lotterie-Terminals abgeschlossen werden.

Steuerschuldner der Glücksspielabgaben gemäß § 59 Abs. 2 GSpG bei Fehlen eines Berechtigungsverhältnisses ist der Vertragspartner des Spielteilnehmers, der Veranstalter der Ausspielung sowie der Vermittler zur ungeteilten Hand. Gemäß § 59 Abs. 3 GSpG ist die Selbstberechnung für den Glücksspielabgabenschuldner, den Anbieter angeordnet.

Außer den Glücksspielabgaben gemäß §§ 57 bis 59 GSpG regelt das Glücksspielgesetz noch die Konzessionsabgabe gemäß § 17 GSpG für die Lotterienkonzession und die Spielbankabgabe gemäß § 28 GSpG für den Betrieb von Spielbanken (sowie § 1 Abs. 4 GSpG, § 59a GSpG und § 13a FAG 2008 [§ 14 FAG 2017]; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁷ Tz 1124). Beide Steuern sind spezielle Ausprägungen der in den §§ 57 bis 59 GSpG geregelten allgemeinen Glücksspielabgabe (vgl. § 57 Abs. 2 letzter Satz GSpG, § 57 Abs. 4 GSpG; § 57 Abs. 6 Z 1 GSpG).

Da die Bf. auch Beschwerde in Bezug auf Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes bzw. der Glücksspielabgaben erhoben hat und es gegenüber dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4.4.2018 im ersten Verfahrensgang zu einzelnen Fragen neuere Judikatur gibt, wird diese im Folgenden zusammenfassend und ergänzend dargestellt:

5.1. Unionsrechtskonformität

Nach dem Erkenntnis VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten, in Österreich an **auch illegalen Glücksspiel** teilzunehmen, die äußerst offensiv beworben wurden, auch die massive Werbung für weniger suchtgeneigte Glücksspiele als geeignet anzusehen, die Spieler von den illegalen Spielmöglichkeiten zu den legalen hinzuleiten. Denn das zentrale Problem im österreichischen Glücksspielbereich bestand darin, dass von Anbietern, die über keine Konzession oder Bewilligung verfügten, Glücksspiele auch über neue Technologien in stark zunehmenden Ausmaß bereitgestellt wurden (VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 Rn 109 Rn 115; zu dieser Problematik siehe auch *Stein*, Die europarechtlichen Rahmenbedingungen für das Glücksspiel in Strejcek/Hoscher/Eder [Hrsg.] Glücksspiel in der EU und in Österreich, 2015, 10). Laut AB zu BGBl. I 2003/125: „Die rasante Entwicklung der modernen Kommunikationstechnologien führt im Bereich des Glücksspieles zu

einer nahezu unüberschaubaren Flut von Angeboten, die weder über die entsprechenden und erforderlichen Konzessionen nach dem Glücksspielgesetz verfügen, noch in irgendeiner Art und Weise Rücksicht auf jene ordnungspolitischen und sozialpolitischen Notwendigkeiten nehmen, die dem Glücksspielgesetz zugrunde liegen und die auch vom Europäischen Gerichtshof mehrmals als wesentlich erachtet wurden.“ kann einer derartigen Situation daher durchaus mit der entsprechenden Werbung begegnet werden, um die Spielteilnehmer vom verbotenen zum erlaubten Spiel zu bewegen. **Laut VwGH 16.3.2016, Ro 2015/17/0022 ist das Glücksspielgesetz unionsrechtskonform.** Dabei muss laut OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t, OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m nicht jede Werbemaßnahme für sich oder nach „Sektoren“ wie zB Online-Roulette für sich betrachtet werden.

Als Folge der Anträge des Obersten Gerichtshofes ging es im **Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes 15.10.2016, E 945/2016ua** um die Frage, ob das im Glücksspielgesetz verankerte Glücksspielmonopol bzw. die zahlenmäßige Beschränkung der Konzessionen zum Betrieb von Glücksspielautomaten unionsrechtswidrig ist. **Der Verfassungsgerichtshof konnte nicht erkennen, dass die einschlägigen Bestimmungen des Glücksspielgesetzes dem Unionsrecht widersprechen.** Der Verfassungsgerichtshof folgte nicht der vom Obersten Gerichtshof vertretenen Rechtsauffassung (OGH 30.3.2016, 4 Ob 31/16m, da der Oberste Gerichtshof isoliert konkrete Werbetätigkeiten einzelner Konzessionäre betrachtete, ohne eine gesamthafte Würdigung aller Auswirkungen auf dem Glücksspielmarkt im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union vorzunehmen. Der Verfassungsgerichtshof sah sein Ergebnis auch durch die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. März 2016, Ro 2015/17/0022) gestützt. (Punkt 2.5. VfGH 15.10.2016, E 945/2016).

Mit dem Erkenntnis VwGH 11.07.2018, Ra 2018/17/0048 wurde die Unionsrechtskonformität des GSpG bestätigt: **Bei Durchführung der vom EuGH geforderten Gesamtwürdigung ist von einer Unionsrechtswidrigkeit von Bestimmungen des Glücksspielgesetzes nicht auszugehen,** weil mit diesem die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, der Spielsuchtbekämpfung, der Verringerung der Beschaffungskriminalität sowie der Verhinderung von kriminellen Handlungen sowie der Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung in kohärenter und systematischer Weise verfolgt würden. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 91). Der Umstand, dass in Österreich ein nicht allzu großer Anteil der Bevölkerung spielsüchtig ist, sowie dass die Beschaffungskriminalität, wenn auch in vergleichsweise geringem Umfang trotz Monopols vorliegen, zeigt, dass das vom österreichischen Gesetzgeber seit langer Zeit gewählte System zur Beschränkung der Möglichkeiten, in Österreich an Glücksspielen teilzunehmen, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele des Spielerschutzes, sowie der Bekämpfung von Spielsucht und Kriminalität im Zusammenhang mit Glücksspielen erreicht. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 63-65). **Auch unter diesen Gesichtspunkten sei es nicht zu beanstanden, wenn neben der Verfolgung von legitimen Zielen zur Rechtfertigung der Beschränkung der**

Dienstleistungsfreiheit auch entsprechende Einnahmen aus Abgaben im Zusammenhang mit Glücksspiel durch den Staat lukriert würden. Im Übrigen würde gerade die geforderte Vergabe von Konzessionen und Bewilligungen in unbeschränkter Anzahl eine Ausweitung des Kreises der Abgabepflichtigen und damit auch eine Erhöhung der vom Staat lukrierten Abgaben bewirken. (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 68). Wesentlich für die Durchführung der Gesamtwürdigung ist auch, dass es zu einer Ausweitung des Spielerschutzes gekommen ist ("Einrichtung einer Spielerschutzstabstelle und verpflichtende Zusammenarbeit mit Spielerschutzeinrichtungen, Zutrittssysteme und Zugangskontrolle, Mindestdauer pro Spiel, Verbot bestimmter Spielinhalte, Einsatz- und Gewinnlimits, Verbot parallel laufender Spiele, Abkühlungsphase, Mindestabstandsregelungen, Schulungskonzepte für Mitarbeiter"). Dies ergibt sich aus der Novelle BGBl. I Nr. 117 und 118/2016, die ein einheitliches Schutzalter von 18 Jahren festgelegt hat. Nach dem Glücksspielbericht 2014-2016 (S 8) fänden tatsächlich Spielersperren statt (zum 31. Dezember 2016 seien beim Konzessionär österreichweit insgesamt 33.737 Personen gesperrt gewesen). Zur Verhinderung von Manipulation erfolge die Einbindung des gesamten legalen automatisierten Glücksspiels in Österreich an das Datenrechenzentrum der Bundesrechenzentrum GmbH (BRZ) mit 1. Juli 2017 (Glücksspielbericht 2014-2016, S 9; VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 86). ***Der Verwaltungsgerichtshof konnte daher auch unter Einbeziehung der Sportwetten in seine Beurteilung keine Unionsrechtswidrigkeit des Glücksspielgesetzes erkennen.*** (VwGH 11.7.2018, Ra 2018/17/0048 Rn 90).

Unter der Anmerkung, dass ihm bei der Auslegung von nicht in die Kompetenz der ordentlichen Gerichte fallenden Rechtsmaterien keine Leitfunktion zukommt, traf der Oberste Gerichtshof im **Beschluss OGH 21.11.2018, 1Ob209/18v im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Glücksspielabgaben, also zum abgabenrechtlichen Teil des Glücksspielgesetzes**, folgende Aussage: Die Beurteilung des Berufungsgerichts, dass § 57 Abs 1 GSpG nicht unionsrechtswidrig sei, sah der Oberste Gerichtshof als nicht korrekturbedürftig an, ebenso nicht, dass die Klägerinnen Abgabenschuldnerinnen nach § 59 Abs 2 Z 1 zweiter Teilstich GSpG sind.

In etlichen Ablehnungsbeschlüssen stellte der Verfassungsgerichtshof fest, **dass die Glücksspielabgaben nicht unionsrechtswidrig sind** und die Ausgestaltung der Glücksspielabgabe nicht den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überschreitet. Die Regelungen der §§ 57ff GSpG verletzen auch nicht die Erwerbsausübungsfreiheit. Wenn der Steuergesetzgeber im öffentlichen Interesse liegende Ziele durch eine Erhöhung der Abgabenbelastung erreichen möchte und damit eine Verminderung der Rentabilität einhergehen kann, führt das nicht zu einem unzulässigen Eingriff in verfassungsrechtlich verbürgte Rechtspositionen. (VfGH 19.2.2015, E 293/2015; VfGH 8.6.2017, E 1330/2016, E 1756/2016; VfGH 8.6.2017, E 2416/2016; VfGH 26.2.2018, E 3452/2017 zu BFG 21.8.2017, RV/7101181/2013; VfGH 26.2.2018, E 3862/2017 zu BFG 25.09.2017, RV/7100907/2012 und VfGH 26.2.2018, E 3860/2017 zu BFG 25.09.2017,

RV/7100908/2012; ein weiterer Ablehnungsbeschluss VfGH 12.6.2018, G 73/2018 wird im Beschluss des OGH 21.11.2018, 1Ob209/18v im Zusammenhang mit der Sicherstellung von Glücksspielabgaben zitiert; VfGH 24.9.2018, E 4361/2017 zu BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014; VfGH 11.6.2019, E 2014/2018; aber auch VfGH 11.6.2019, E 1137/2018 zu BFG 16.02.2018, RV/7104387/2015; VfGH 26.2.2018, E 2913/2017 zu BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; VfGH 26.2.2018, E 3389/2017 zu BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016; VfGH 24.9.2018, E 2251/2017 zu BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015); VfGH 11.6.2019, E 1231/2019 und auch VfGH 11.6.2019 -E 1736/2019 ua. zu BFG 29.03.2019, RV/3100364/2018, RV/3100364/2018; BFG 2.4.2019, RV/3100363/2018, BFG 3.4.2019, RV/3100949/2018; **siehe die Gesamtdarstellung in BFG 13.9.2019, RV/7105897/2015).**

5.2. Verfassungskonformität der Glücksspielabgaben in Bezug auf „Poker“ im aufgehobenen Zeitraum

Der Verfassungsgerichtshof VfGH 27.6.2013, G 26/2013 G 90/2012 hat dezidiert ausgesprochen, dass die Aufnahme des Wortes Poker in § 1 Abs. 2 GSpG für sich genommen nicht verfassungswidrig ist. Dementsprechend entschied der VwGH 18.10.2016, Ro 2014/16/0041, dass die durch die GSpG-Novelle 2008 geschaffene Rechtslage über die Glücksspieleigenschaft von Poker klar und eindeutig ist.

Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 ua. für den Zeitraum vom 2.8.2013 bis 28.2.2014 hat NICHT die Auswirkung, dass keine Glücksspielabgaben zu erheben sind. Mit Beschluss VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 (BFG 19.10.2017, RV/7103493/2014) wies der Verwaltungsgerichtshof die Revision betreffend Glücksspielabgaben für Kartenpokerspiel zurück und entschied, dass auch im Zeitraum Juli 2013 bis Februar 2014, in dem das Wort „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013 aufgehoben gewesen war, Glücksspielabgaben anfallen, weil bereits vor Aufnahme des Wortes „Poker“ in die demonstrative Aufzählung des § 1 Abs. 2 GSpG Poker als Glücksspiel qualifiziert wurde:

*„Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 19. Oktober 2017, Ro 2015/16/0024, ausgeführt hat, nahm der Gesetzgeber mit der GSpG-Novelle 2008 eine beispielhafte Aufzählung von bestimmten Arten an Glücksspielen im § 1 Abs. 2 GSpG vor und nannte dabei ausdrücklich auch Poker. Der Verfassungsgerichtshof hegte dagegen insofern keine Bedenken, als er es grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen sieht, wenn dieser das Pokerspiel dem Regime des Glücksspielgesetzes unterwirft (vgl. VfSlg. 19.767/2013). **Die Aufhebung des Wortes „Poker“ in § 1 Abs. 2 GSpG idF BGBl. I Nr. 54/2010 erfolgte vielmehr wegen der sich in Zusammenhalt mit den Konzessionsregelungen (§ 22 GSpG) ergebenden Auswirkung des Gesetzes auf den Betrieb von gewerblichen Poker-Casinos.“** (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 12).*

„Sofern der Gesetzgeber selbst ein Spiel als Glücksspiel qualifiziert, obliegt die Prüfung der Sachlichkeit einer solchen Regelung dem Verfassungsgerichtshof; ob ein in § 1 Abs. 2 GSpG nicht genanntes Spiel als Glücksspiel zu beurteilen ist, obliegt den Verwaltungsbehörden unter der nachprüfenden Kontrolle der Verwaltungsgerichte sowie des Verwaltungsgerichtshofes. Diesbezüglich liegt auch Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, anhand derer die Zuordnung zu treffen ist (vgl. jüngst VwGH 11.7.2018, Ro 2018/17/0001 [Anm.: das sich auf § 1 Abs. 1 GSpG stützte]); eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung stellt sich daher in diesem Zusammenhang nicht.“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 13).

„Auch vor der Aufnahme des Wortes „Poker“ in den Glücksspiele bloß demonstrativ aufzählenden § 1 Abs. 2 GSpG mit der Novelle BGBl. I Nr. 54/2010 wurden bestimmte Arten des Pokerspiels als Glücksspiel qualifiziert (vgl. dazu VwGH 8.9.2005, 2000/17/0201); dass sich an dieser Beurteilung etwas geändert hätte bzw. wie Poker aufgrund welcher Umstände sonst zu qualifizieren wäre, wird von der revisionswerbenden Partei nicht einmal ansatzweise vorgebracht. Wenn die Revision den Gedanken im angefochtenen Erkenntnis aufgreift, dass der Begriff der Ausspielung in § 57 GSpG nicht der monopolrechtliche Ausspielungsbegriff sei, genügt es darauf hinzuweisen, dass sich diese Frage im Hinblick auf das Vorstehende nicht stellt. Auch insofern stellt sich daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung.“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 14).

„Mit dem übrigen Zulässigkeitsvorbringen der Revision hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits aufgrund insoweit gleichlautender Revisionen in seinen Beschlüssen jeweils vom 21. Jänner 2019, Ro 2018/17/0007, 0008, sowie Ra 2018/17/0150, auf deren Begründung gemäß § 43 Abs. 2 und 9 VwGG verwiesen wird, auseinandergesetzt und ausgesprochen, dass mit diesem Vorbringen keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wird.“ (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 15).

Die Bf. ist daher mit ihrem Onlinepokerspielangebot, an dem im Zeitraum 2.8.2013 bis 28.2.2014 Spielteilnehmer vom Inland aus teilnahmen, glücksspielabgabepflichtig.

5.3. Verfassungskonformität der Glücksspielabgaben in Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus an Ausspielungen und Wetten – ob ein Indiz genügt oder nicht ist Einzelfallfrage

5.3.1. Kein Verstoß der Glücksspielabgaben gegen Art. 18 Abs. 1 B-VG unter Bezug auf die Teilnahme vom Inland aus

Der Wortfolge in § 57 Abs. 1 GSpG „**Ausspielungen**, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“, ist zu entnehmen, dass der Spielvertrag nicht im Inland abgeschlossen werden muss, es genügt, wenn sich einer der Vertragsteile im Inland als geografisch festlegbarem Ort aufhält. Die „Teilnahme vom Inland aus“ stellt auf den Ort ab, an dem der Spielteilnehmer tatsächlich,

physisch „vor dem Bildschirm oder mit dem Handy, Smartphone oder Tablett sitzen“ muss. Auf technische Gegebenheiten kommt es nicht an. (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085; UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 2.2.2015, RV/7103459/2012; BFG 26.9.2016, RV/7100403/2012, ua). Die Einwände der Bf. zur Ungenauigkeit der Geolokalisierung erübrigen sich daher.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 zu UFS 28.12.2012, RV/3510-W/11, das man als gleichermaßen für die Onlineglücksspiele maßgebend ansehen kann, ist als Ergebnis einer Beweiswürdigung festzustellen, welche Wetten im Inland abgeschlossen wurden oder bei welchen Wetten vom Inland aus teilgenommen wurde. Indiz für die Teilnahme vom Inland aus sind sowohl die Registrierung des Spielteilnehmers mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung einer Wette zu einer inländischen IP-Adresse. Im fortgesetzten Verfahren entschied das Bundesfinanzgericht BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015, dass bei Onlinewetten (und Onlineglücksspielen) sowohl die Anbieterin, als auch der Spielteilnehmer – wie bei Offlinewetten und -Spielen - wissen, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes Wette befinden. Der Gesetzestext des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG ist geradezu „glasklar“. Davon zu unterscheiden ist, dass der Onlinewettanbieter Selbstberechner dieser Rechtsgeschäftsgebühren ist, für den es zweifelsohne schwierig festzustellen ist, von welchem geografischen Ort aus der Wettteilnehmer am Rechtsgeschäft teilgenommen hat. Diese Frage wurde mit Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 gelöst, da zumindest eines der beiden Indizien ausreicht, dass sich der Wettteilnehmer dabei im Inland befunden hat.

Ebenso wissen bei Onlineglücksspielen sowohl Anbieter als Spielteilnehmer, wo sie sich geografisch jeweils zum Zeitpunkt des Abschlusses des Glücksvertrages befinden. Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. die Methode der Selbstberechnung nach dem registrierten Wohnort des Spielteilnehmers zugrunde gelegt, was ein geeignetes Indiz darstellt und sich daher die Berechnung des Finanzamtes als richtig erweist. Eine Onlineanbieterin von Glücksspielen treffende Selbstberechnungs- und Abfuhrproblematik macht aber den Steuergegenstandstatbestand noch nicht verfassungswidrig.

Auch aus der verfahrensrechtlichen Frage zum Indizienbeweis in Bezug zur Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ konnte keine Verfassungswidrigkeit erkannt werden. Stellt man nämlich den vorliegenden Fall dem von der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 20. März 2018 angeführten Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 gegenüber, zeigt sich, dass die Teilnahme vom Inland aus eine Tatsache ist, die sich jedenfalls bei Weitem mehr in der Wissens- und Einflussphäre der Bf. abgespielt hat, als in der des Finanzamtes.

Erstens hat die Bf. zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind. Die Abgabenbehörde hat zum Zeitpunkt der Spielteilnahme die Adressen, unter welchen die Spielteilnehmer registriert sind, jedenfalls nicht.

Zweitens ist dem Vorbringen der Bf. zu entnehmen, dass sie sehr wohl die IP-Adresse zum Zeitpunkt der Teilnahme des Spiels zuordnen kann und verwaltet. Die Abgabenbehörde hingegen verwaltet nicht die IP-Adressen der Spielteilnehmer.

Drittens: Die Bf. hätte, die beiden anderen Anknüpfungspunkte für die Teilnahme vom Inland aus unterstützend, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme gerade befand. Die Abgabenbehörde hat keinesfalls die Möglichkeit, Informationen vom Spielteilnehmer verlangen zu können, wo er sich im Zeitpunkt der Teilnahme am Glücksspiel der Bf. gerade befand.

Der Artikel *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 11/2017, 335 betrifft Überlegungen zur Beweisbarkeit im konkreten Einzelfall, die auch hier angestellt wurden.

5.3.2. VwGH 06.07.2020, Ro 2018/17/0005 fasst die mittlerweile ergangenen höchstgerichtlichen Erkenntnisse betreffend die Teilnahme vom Inland aus folgendermaßen zusammen

„Der Teilnahme sowohl an einer Wette als auch an einer elektronischen Lotterie nach § 57 Abs. 2 GSpG liegt der Abschluss eines Glücksvertrages zugrunde. Dieser Abschluss kann in beiden Fällen über das Internet erfolgen. In beiden Fällen führt dieser Abschluss nach der insofern gleichlautenden Bedingung des § 33 TP 17 Abs. 2 GebG und des § 57 Abs. 2 GSpG nur dann zu einer Besteuerung nach dem GebG oder nach dem GSpG, wenn die Teilnahme an der Wette oder der elektronischen Lotterie vom Inland aus erfolgt. Es macht in dieser Hinsicht keinen Unterschied, ob der über Internet abgeschlossene Glücksvertrag die Teilnahme an einer Wette oder an einer elektronischen Lotterie zum Inhalt hat. In beiden Fällen lässt sich die Teilnahme vom Inland aus nur anhand von Indizien beurteilen, die in gleicher Weise von den Angaben der Teilnehmer und den technischen Gegebenheiten abhängen. (VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 Rn 18).

„Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit Wetten bereits mehrfach ausgeführt, dass es bei der Frage, ob an einer Wette vom Inland aus teilgenommen wurde (§ 33 TP 17 Abs. 2 GebG), um einen als Ergebnis der Beweiswürdigung festzustellenden Sachverhalt geht, der den zur Abgabepflicht führenden Tatbestand verwirklicht, und dass zu einer solchen Sachverhaltsfeststellung sowohl die Registrierung des Users mit einer inländischen Wohnanschrift als auch die Zuordnung der Wette zu einer inländischen IP-Adresse als Indizien dafür dienen können, dass sich der Wettteilnehmer bei Verwirklichung des Tatbestandes im

*Inland befunden hat (vgl. **VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060, mwN**). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Gewichtung einzelner Indizien und somit auch die Sachverhaltsfeststellung auf ein Indiz zu stützen und ein anderes Indiz im Wege der Beweiswürdigung zu verwerfen, in seiner Bedeutung über den Einzelfall nicht hinausgeht (vgl. wieder **VwGH 28.2.2020, Ra 2019/16/0060; 14.1.2020, Ro 2018/16/0046**). Das bedeutet aber auch für den vorliegenden Revisionsfall, dass durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Frage, ob Registrierungsadressen der Teilnehmer bzw. IP-Adressen der benutzten Endgeräte als Indizien für die Annahme eines inländischen Aufenthaltsortes der Teilnehmer herangezogen werden können, geklärt ist. Weiters wurde klargestellt, dass die Frage, ob sich die Abgabenbehörde nur auf eines der genannten Indizien stützen darf, in der Regel keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt.“ (VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 Rn 19).*

Ein Antrag auf Normenprüfung wird wegen Klarheit des normierten Steuergegenstandes und vorhandener Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nicht gestellt.

5.3.3. Aus der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgaben die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV nicht verletzen

Die Glücksspielabgabe besteuert Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt. Aus der Textierung „Teilnahme vom Inland aus“ ergibt sich, dass die Glücksspielabgabe nicht differenziert, ob der Glücksspielanbieter im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union seinen Sitz hat, es genügt, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus an den von der Bf. angebotenen Glücksspielen teilnimmt. § 57 Abs. 1 bis Abs. 3 GSpG knüpft weder an die Staatsbürgerschaft noch an den Wohnsitz der Personen an, die den Spielvertrag abschließen, ein personeller Inlandsbezug fehlt. Es gibt keine Glücksspielabgabeninländereigenschaft oder Glücksspielabgabenausländereigenschaft. § 57 Abs. 2 GSpG iVm § 17 Abs. 3 Z 7 GSpG, besteuern unterschiedslos, in gleicher Weise Onlineglücksspielangebot von inländischen und ausländischen, von konzessionierten wie nichtkonzessionierten Anbietern, wenn ein Spielteilnehmer vom Inland aus teilnimmt. Diese Bestimmungen gelten für alle Anbieter von Glücksspieldienstleistungen, die auf dem Glücksspielmarkt in Österreich wirtschaftlich tätig sind, in gleichem Maße, unabhängig davon, wo sie ansässig sind. (vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes C-591/15 Rn 86 und Rn 97 zur englischen Fernglücksspielabgabe). Gerade mit der Wortfolge „Teilnahme vom Inland aus“ stellt die Glücksspielabgabe gemäß § 57 GSpG einen Anknüpfungspunkt zum Inland her und ist nicht extraterritorial, § 57 Abs. 2 GSpG verletzt daher nicht die Dienstleistungsfreiheit iSd Art. 56 AEUV. (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017)

Die Bf. kann in den vorliegenden Glücksspielabgabenfällen nicht gegenüber dem Ansässigkeitsanknüpfungspunkt der englischen Fernglücksspielabgabe benachteiligt sein, da sie

die Selbstberechnungen nach dem inländischen Registrierungsort der Spielteilnehmer vornahm und dieser Anknüpfung in vorliegendem Erkenntnis ohnehin gefolgt wird.

5.4. Keine Verletzung des Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG

Laut EuGH 24.10.2013, C-440/12 *Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft* ist es nach Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG den Mitgliedstaaten nicht untersagt, von derselben Bemessungsgrundlage auch noch eine innerstaatliche Sonderabgabe auf Glücksspiele zu erheben, sofern diese Abgabe nicht den Charakter einer Umsatzsteuer hat.

Die Glücksspielabgaben – die Besonderheit des auf die Onlinespiele der Bf. anzuwendenden § 57 Abs. 2 GSpG liegt nur darin, dass diese Spielverträge über elektronische Medien geschlossen und abgewickelt werden - haben nicht den Charakter einer Umsatzsteuer, da sie nicht allgemein auf Glücksspiele zu entrichten sind, sondern nur auf entgeltliche Verträge, an denen auf einer Seite eine unternehmerische Mitwirkung erfolgt. Der Aspekt der Abwicklung bestimmter Verträge über elektronische Medien iSd § 57 Abs. 2 GSpG hat mit dem Charakteristikum einer Umsatzsteuer nichts zu tun. Eher im Gegenteil – die Bf. spricht ja von der *Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 iVm § 12a GSpG*, - denn dadurch werden nur ganz bestimmte entgeltliche Glücksverträge mit einer bestimmten Durchführungsform, über Internet, und nicht die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge der Steuer unterzogen. Sie werden nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei ihnen ist kein Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen iSe Vorsteuer vorgesehen, sie werden nicht vom Mehrwert erhoben und sie sind nicht proportional zum Preis der Dienstleistung. (EuGH 31.3.1992, C-200/90 Rs *Dansk Denkavit und Poulsen Trading*; EuGH 7.5.1992, C-347/90 Rs *Bozzi*, EuGH 16.12.1992, C-208/91 Rs *Beaulande*, Rn 16; EuGH 27.11.2008, C-156/08 Rn 34 zur deutschen Grunderwerbsteuer; vgl. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284; UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04 zur Bestandvertragsgebühr; BFG 28.06.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.08.2017, RV/7100702/2016). Die Glücksspielabgaben sind gegenüber der Umsatzsteuer eine selbständige Verkehrsteuer mit eigenen Strukturprinzipien (vgl. *Aigner*, Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer in Achatz/Tumpel [Hrsg], Das Verhältnis der Umsatzsteuer zu anderen Steuern, 156; *Pahlke*, dGrEStG⁶ Einleitung Rn 20), und verstoßen nicht gegen Art. 401 der Mehrwertsteuerrichtlinie. (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017).

Der Anregung der Bf. ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen, kam das BFG daher nicht nach.

6. Behandlung der Boni/Gratisspiele beim Einsatz und bei den Jahresbruttospieleinnahmen

Dazu wird bemerkt, dass zum Begriff der Jahresbruttospieleinnahmen in Zusammenhang mit § 57 Abs. 2 GSpG mittlerweile nicht nur VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003, sondern weitere Erkenntnisse ergangen sind:

VwGH 23.07.2020, Ro 2018/17/0006; VwGH 05.08.2020, Ro 2018/17/0014; VwGH 10.09.2020, Ro 2018/17/0004: *Der vorliegende Revisionsfall gleicht in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht in den entscheidungswesentlichen Punkten jenem, der vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. Juni 2020, Ro 2018/17/0003, entschieden wurde. Gemäß § 43 Abs. 2 VwGG wird auf die Entscheidungsgründe des genannten Erkenntnisses verwiesen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen im Zusammenhang mit der Besteuerung von elektronischen Lotterien nach § 57 Abs. 2 GSpG nicht zulässig ist, Boni und andere Vielspielerbegünstigungen, die nicht aufgrund eines überwiegend vom Zufall abhängigen Spielergebnisses gewährt werden, als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Stellen diese Begünstigungen einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert dar (z.B. bei Gewährung von Bargeldablösen) erhöhen diese im Falle ihrer späteren Verwendung als Einsätze die Bemessungsgrundlage für die Glücksspielabgabe. Andernfalls mindern sie die Höhe der jeweiligen Einsätze im Ausmaß der in Anspruch genommenen Rabatte.*

VwGH 10.09.2020, Ro 2020/17/0011: *w.o. Mangels gesetzlicher Grundlage ist es nicht zulässig, bei Bemessung der Glücksspielabgabe nach § 57 Abs. 2 GSpG in jenen Fällen, in denen die ausgezahlten Gewinne die Einsätze übersteigen, auf dem Abgabenkonto des Abgabenschuldners einen Betrag, der sich aus der Anwendung des in § 57 Abs. 2 GSpG angeführten Abgabensatzes auf diesen Differenzbetrag ergibt, gutzuschreiben.*

Die **Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen** ist eine saldierte Größe von Spieleinsätzen und Spielgewinnen in einem bestimmten Zeitraum. (UFS 20.11.2013, RV/2388-W/13; BFG 8.11.2015, RV/7101099/2013; BFG 8.5.2017, RV/7100024/2015; BFG 28.6.2017, RV/7104383/2015; BFG 21.8.2017, RV/7100702/2016).

Zur **Berechnung der Glücksspielabgaben für Online-Glücksspiel**, das von der Bf. mit Sitz im Ausland angeboten wurde, erging das aufhebende Erkenntnis des VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 mit folgender Aussage: Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Jahresbruttospieleinnahmen hat aufgrund des systematischen Zusammenhanges des § 57 Abs. 5 GSpG mit § 59 Abs. 3 GSpG für den Kalendermonat zu erfolgen, Voraussetzung für den Abzug von Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen ist grundsätzlich ein aleatorisches Element. Einlösbare Gutscheine erhöhen die Einsätze,

nichteinlösbare Rabatte vermindern die Einsätze. Freispiele sind keine Ausspielung und bei den Jahresbruttospieleinnahmen nicht zu berücksichtigen.

Ergänzend sei aus dem Erkenntnis VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 zitiert, da es dort unter anderem um die „Net-Jackpot-Costs“ ging. Der Verwaltungsgerichtshof hob zum einen hervor, dass es sich um einem - dem Abgaben- und Glücksspielrecht fremden - Begriff handelt, und aus den Ausführungen nicht hervorging, um welche konkrete Art von „Kosten“ es sich bei den „Net-Jackpot-Costs“ handeln soll. Zum anderen: *„Sollte es sich tatsächlich um bloße Kosten der revisionswerbenden Partei handeln, fände deren Berücksichtigung im Wortlaut des § 57 Abs. 5 GSpG, wonach die Jahresbruttospieleinnahmen (ausschließlich) aus dem Saldo von Einsätzen und ausgezahlten Gewinnen gebildet werden, keine Deckung.“* (VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 Rn 21).

6.1. Die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen hat für den Kalendermonat zu erfolgen

§ 57 Abs. 5 GSpG lässt keine eindeutige Bestimmung des Begriffes Jahresbruttospieleinnahmen nach dem Kalenderjahr zu. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 63-64). Nach der Entstehungsgeschichte des Begriffes der Jahresbruttospieleinnahmen, der erstmals bei der Spielbankabgabe Eingang in das Gesetz fand, bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber dem Begriff „Jahresbruttospieleinnahmen“ im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien einen von der Spielbankabgabe abweichenden Inhalt beimessen wollte. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 81). Entsprechend dem „Spielbankabgabenerkenntnis“ VwGH 17.1.1968, 897/67 handelt es sich bei der Bruttospieleinnahme um eine Rechengröße, die sich aus dem Ertragsrest der Spiele eines bestimmten Zeitraumes ergibt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist die Saldierung nicht für jede einzelne Ausspielung vorzunehmen, sondern die ausbezahlten Gewinne eines bestimmten Zeitraumes von der Summe der Einsätze desselben Zeitraumes in Abzug zu bringen. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 82). Ausschlaggebend ist der systematische Zusammenhang des § 57 Abs. 5 GSpG mit § 59 Abs. 3 GSpG, wonach der Glücksspielabgabenschuldner die Glücksspielabgaben für elektronische Lotterien für ein Kalendermonat selbst zu berechnen hat, weshalb die Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung der erhaltenen Einsätze mit den ausbezahlten Gewinnen weder jährlich, noch bezogen auf die einzelne Ausspielung, sondern monatlich zu erfolgen hat. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 85). Auch wenn es sich um eine Verkehrssteuer handelt, und jede einzelne Ausspielung den Abgabentatbestand verwirklicht, steht es dem Gesetzgeber frei, die Abgabenbemessung für mehrere Ausspielungen zusammengefasst vorzusehen. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 87). Zusammenfassend hielt der Verwaltungsgerichtshof daher fest, dass bei den Glücksspielabgaben im Zusammenhang mit elektronischen Lotterien die Ermittlung der

Jahresbruttospieleinnahmen in Form der Saldierung von Einsätzen und ausbezahlten Gewinnen monatlich zu erfolgen hat. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 88).

6.2. Voraussetzungen für den Abzug von Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen

Ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) ist schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 92). Das Einlösen von Boni kann aber für die Höhe der Einsätze zulässig sein. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 94).

- Kann der Spieler die Gutscheine beim Unternehmer in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben, ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht die Bemessungsgrundlage. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 97-98).
- Kann der Spieler die Gutscheine, Rabatte oder Freispiele NICHT beim Unternehmer in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben, nimmt er diese aber in Anspruch, fällt in die Bemessungsgrundlage nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99).
- Nehmen an einem solchen Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme von Freispielen teil, liegt mangels Einsätzen keine Ausspielung vor, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel ist bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen nicht zu berücksichtigen. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99).

Die Aufhebung erfolgte, weil das BFG Vielspieler-Boni und unentgeltliche Spielteilnahmen an Pokerturnieren als Gewinn behandelte und von den Einsätzen abzog. Nach dem Auftrag des VwGH wird im fortzusetzenden Verfahren (RV/7103142/2020) das BFG Feststellungen zu treffen haben, die eine nachvollziehbare Beurteilung der einzelnen von der Unternehmung gewährten Vergünstigen bei den Jahresbruttospieleinnahmen erlauben. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 105).

Die diesbezüglichen Absätze aus dem Erkenntnis VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 werden wiedergegeben:

„Das revisionswerbende Finanzamt bekämpft weiters auch die durch das BFG vorgenommene Behandlung von Vielspielerbegünstigungen (Boni/Vergütungen/Freispielen; in der Folge „Boni“), die einzelne Spieler als „Treuebonus“, quasi als Belohnung dafür erhalten, dass sie bereits früher an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Spielen teilgenommen haben, und als Anreiz, weiterhin an Spielen der mitbeteiligten Partei teilzunehmen. Die Gewährung dieser Boni erfolgte im Rahmen einer Werbestrategie der mitbeteiligten Partei, um Spieler zu einer

verstärkten Inanspruchnahme ihres Glücksspielangebots zu animieren.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 89).

„Es handelt sich dabei somit um Leistungen der mitbeteiligten Partei, die nicht als (überwiegend vom Zufall abhängiges) Ergebnis einer Ausspielung gewährt wurden, sondern einzig von einer bestimmten Anzahl von Spielteilnahmen durch einen bestimmten Spieler abhingen.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 90).

„Das BFG hat solche Vergünstigungen als „Spielgewinne“, die die mitbeteiligte Partei „- sozusagen am selben Tisch - vorher über die Einsätze eingenommen“ habe, „als Gewinn“ von den Einsätzen in Abzug gebracht.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 91).

„Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass ein Abzug gewährter Boni (Rabatte, Freispiele) im Rahmen der ausbezahlten Gewinne schon mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements nicht zulässig ist. Die Gewährung der in Rede stehenden Boni ist nicht das Ergebnis einer Ausspielung, sondern beruht auf der Willensentscheidung eines Spielers, an einer bestimmten Anzahl von bestimmten Ausspielungen eines bestimmten Spielunternehmers teilzunehmen, und der Willensentscheidung dieses Spielunternehmers, in einem solchen Fall diesem Spieler bestimmte Vergünstigungen zu gewähren.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 92).

„Das GSpG sieht bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen für elektronische Lotterien (§ 57 Abs. 2 iVm Abs. 5 GSpG) den Abzug anderer Posten als „ausbezahlte Gewinne“ nicht vor. Anders als etwa bei der Einkommensbesteuerung kommt es bei der Bemessung der Glücksspielabgabe zu keiner Berücksichtigung von Betriebsausgaben (etwa Ausgaben für Werbung). Es ist dabei unerheblich, ob ein Glücksspielunternehmer Werbekampagnen einer Werbeagentur finanziert oder im betragsmäßig selben Ausmaß den Spielern Gutscheine für Freispiele oder andere Vergünstigungen gewährt. Es ist auch nicht von Bedeutung, ob der Glücksspielunternehmer die den Spielern als Boni gewährten Vergünstigungen über die Einsätze früherer Ausspielungen oder etwa über Kredite finanziert. Es kann im Übrigen dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, bestimmte Werbemaßnahmen eines Glücksspielunternehmers steuerlich begünstigen zu wollen, indem der diesbezügliche Aufwand die Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe vermindert, während anderer Werbeaufwand nicht zu einer Berücksichtigung führt.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 93).

„Während die Gewährung von Boni somit noch zu keiner Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage führt, könnte das Einlösen von Boni im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Einsätze zulässig sein. Ob und in welcher Weise dies der Fall ist, hängt aber von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 94).

„Aus § 2 Abs. 1 Z 2 GSpG ergibt sich, dass unter „Einsatz“ eine vermögenswerte Leistung, die Spieler oder andere Personen in Zusammenhang mit der Teilnahme am Glücksspiel erbringen, zu verstehen ist.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 95).

„Dem BFG ist darin zuzustimmen, dass als Spieleinsatz alles zu verstehen ist, was der Spieler aufzuwenden hat, um die Hoffnung auf eine Leistung - die Gewinnchance - zu erhalten. Dabei ist es unerheblich, ob der Spieler oder jemand anderer die vermögenswerte Leistung im Zusammenhang mit der Teilnahme des Spielers am Glücksspiel erbringt (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG). Es kommt auch nicht darauf an, ob der Spielteilnehmer die finanziellen Mittel für die Teilnahme an einer Ausspielung etwa von Angehörigen geschenkt bekommen hat oder ob er dafür einen „Treue-Gutschein“, ausgestellt etwa vom Glücksspielunternehmer, verwendet. In beiden Fällen ist es bei der Gewährung der finanziellen Mittel oder des Gutscheins noch ungewiss, ob der Spieler diese(n) Boni (Bonus) tatsächlich für die Teilnahme an einer (weiteren) Ausspielung nutzen wird. Erst bei der tatsächlichen Inanspruchnahme der Boni tritt Gewissheit über deren Verwendung ein. D.h., erst in jenem Kalendermonat, in dem der Bonus tatsächlich eingelöst wird, ist dessen Berücksichtigung bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen denkbar.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 96).

„Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann. Eine vom Unternehmer zugestandene und tatsächlich erfolgte Bargeldeinlösung ist weder bei den Gewinnen noch bei den Einsätzen zu berücksichtigen und hat somit keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage. Ob der Spieler diesen eingelösten Betrag in der Folge verwendet, um wieder an einem Spiel desselben Unternehmens teilzunehmen, oder ob er eine allfällige weitere Spielteilnahme anders finanziert, ist für die Bemessung der Glücksspielabgabe des Spielunternehmers, der den Gutschein begeben hat, ohne Belang. **Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang.** So hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Freispielen bei Spielautomaten gemäß § 4 Abs. 5 UStG 1972 ausgeführt, dass der geldwerte, auch in anderer Weise (zur Konsumation) verwendbare Gewinnanspruch des Spielers im Falle der Verwendung für ein Freispiel als Entgelt für dieses Spiel (Umsatz) anzusehen ist (vgl. etwa VwGH 4.9.1992, 90/13/0164, mwN).“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 97).

„Dasselbe gilt auch für Gutscheine, die zwar nicht beim begebenden Glücksspielunternehmer in Bargeld abgelöst werden können, die aber an andere Spieler (allenfalls gegen Entgelt) weitergegeben werden können. Im Falle einer Einlösung durch einen Spieler in Form der Teilnahme an einer Ausspielung ist dieser Gutschein wieder bei den Einsätzen zu berücksichtigen und erhöht damit die Bemessungsgrundlage.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 98).

„Eine andere Beurteilung kann nur dann stattfinden, wenn der Spieler für die Teilnahme an weiteren Spielen einen Rabatt oder ein Freispiel erhält und er diese Vergünstigung weder

weitergeben noch in Geld ablösen lassen kann. Bei einer tatsächlichen Inanspruchnahme des Rabatts anlässlich einer späteren Spielteilnahme braucht der Spieler nur einen um diesen Rabatt verminderten Einsatz oder im Falle eines Freispiels gar keinen Einsatz zu leisten. Daher kann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einsätze nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers angesetzt werden. Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99).

„Ob und in welcher Weise die Inanspruchnahme von Boni die Höhe der Einsätze einer Ausspielung beeinflusst, hängt somit von den jeweils zu beurteilenden Sachverhalten ab.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 100).

„Zusammenfassend ergibt sich somit, dass es in keinem Fall zulässig ist, begebene Boni als Gewinne von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Im Zeitpunkt ihrer Einlösung erhöhen Boni hingegen als Einsätze die Bemessungsgrundlage, sofern sie einen Vermögenswert im obigen Sinne darstellen. Andernfalls ist der um den geltend gemachten Rabatt verminderte Einsatz in Ansatz zu bringen.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 101).

„Das BFG ist bei einzelnen Arten von Vergünstigungen (Boni) ausdrücklich zu einer anderen Beurteilung als das revisionswerbende Finanzamt gekommen. Dazu zählen die „Bargeld-Gewinne“ bei Echtgeldspielen, auf die ein Spieler Anspruch habe, wenn er eine „Einlage“ in Höhe von 100 Euro leiste und an einer bestimmte Anzahl von Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraums teilnehme. Diese „Bargeld-Gewinne“ könnten nach den Feststellungen des BFG „nach freier Wahl entweder entnommen ... oder für weitere Spiele verwendet“ werden. Nach den obigen Ausführungen erweist sich die Vorgehensweise des BFG, diese Vielspieler-Boni als Gewinn zu behandeln und somit im Zuge der Saldierung von den Einsätzen in Abzug zu bringen, als rechtswidrig.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 102).

„Dasselbe gilt auch für unentgeltliche Spielteilnahmen an Pokerturnieren, bei denen die mitbeteiligte Partei für die begünstigten Vielspieler (deren VIP-Level nach der Anzahl der bisherigen Teilnahmen an Echtgeldspielen bestimmt werde) die Einzahlungen in den Preispool übernimmt. Unabhängig davon, ob es sich dabei um Vergünstigungen handelt, die der jeweilige Vielspieler auch weitergeben könnte (wozu aber Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis fehlen), erweist sich deren Berücksichtigung bei den ausbezahlten Gewinnen jedenfalls als rechtswidrig.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 103).

„Das angefochtene Erkenntnis des BFG war aus den oben dargelegten Gründen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 104).

„Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG Feststellungen zu treffen haben, die eine nachvollziehbare Beurteilung der einzelnen von der mitbeteiligten Partei gewährten Vergünstigungen im obigen Sinn erlauben. Es wird darauf hingewiesen, dass die bloße Wiedergabe des diesbezüglichen Vorbringens der mitbeteiligten Partei solche Feststellungen nicht zu ersetzen vermag.“ (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 105).

6.3. Beurteilung der Vielspielerpunkte, Preispool-Turniere und Bargeldgewinne iSd Auftrags des Verwaltungsgerichtshofes

Vorausgeschickt wird, dass aufgrund dieses Erkenntnisses mittlerweile weitere Judikatur des Bundesfinanzgerichtes sowohl zu den Glücksspielabgaben, als auch zu den Wettgebühren ergangen ist:

In einigen Fällen gewährte die Glücksspielunternehmung ihren Teilnehmern diverse Boni, die die Teilnehmer in der Regel zunächst erst "freispielen", das heißt, ein Vielfaches des jeweiligen Betrages einsetzen mussten, um den Bonusbetrag schließlich tatsächlich auf ihrem Konto gutgeschrieben zu erhalten. Erst dann konnten sie darüber wirklich verfügen und den Betrag entweder weiter einsetzen oder ihn sich auszahlen lassen. Daraus ergab sich, dass diese Boni jedenfalls keine ausgezahlten Gewinne darstellen und konnten bei der Glücksspielabgabe nicht von der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen abgezogen werden. (BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020; BFG 02.12.2021, RV/7100799/2017).

In einem anderen Fall war den von der Glücksspielunternehmung gewährten Boni gemeinsam, dass sie dem Kunden entweder sofort (ohne weitere Voraussetzungen) auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurden oder der Kunde zunächst mit "Echtgeld" ein Vielfaches des Bonusbetrages einsetzen musste und erst dann den Bonusbetrag auf seinem Kundenkonto gutgeschrieben bekommen hat (der Bonus musste "freigespielt" werden). Immer dann, wenn dem Kunden der Bonusbetrag auf sein Kundenkonto gutgeschrieben wurde, hat der Kunde über den Bonus entweder in Form einer Auszahlung auf sein Bank- oder Kreditkartenkonto oder durch Verwenden als Einsatz darüber verfügen können. Derartige Boni sind nach der Judikatur sowohl bei der Wettgebühr als auch bei der Glücksspielabgabe bei der Verwendung als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und kann die Gewährung der Boni - mangels aleatorischem Element - nicht als die Bemessungsgrundlage mindernder "Gewinn" berücksichtigt werden. (BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020).

Es ist somit für die Frage der Einbeziehung der "Boni" in die Bemessungsgrundlage die jeweilige konkrete Ausgestaltung der Boni relevant. (BFG 20.12.2021, RV/7103851/2020).

6.3.1. *Add-Ons* für Pokerturniere – Garantierte Turniere zu Punkt 4.1:

Vom Finanzamt wurden die Zuschüsse der Bf. für Pokerturniere (*Add-Ons*) abgezogen, da diese Beträge von der Bf. direkt in den Preispool der Pokerturniere einbezahlt wurden.

Die Stellungnahmen der Bf. und des Finanzamtes zu den Vorhalten des Bundesfinanzgerichtes decken sich weitestgehend mit der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes.

6.3.2. Vielspielerpunkte (***4***) : ***5***-Ticket Turnierteilnahme bei Pokerturnieren zu Punkt 4.2.

Seitens des Finanzamtes nicht abgezogen wurden die Vielspielerpunkte (***4***), das sind Treuepunkte für ihre Spieltätigkeit auf der Website, die die Bf. den Spielteilnehmern gewährt und die die Spielteilnehmer unterschiedlich einsetzen können, zum Beispiel für eine Teilnahme an einem Pokerturnier. Diese Vielspielerpunkte funktionieren dann so, dass die Spielteilnehmer an einem Pokerturnier kein *Buy-in* leisten müssen.

Die Bf. gibt dafür ein Veranschaulichungsbeispiel: Ein Turnier hat ein *Buy-in* von 11 Euro und die Bf. erhält davon üblicherweise *Administration Fees* in Höhe von 1 Euro pro Spielteilnehmer. 100 Spieler nehmen an diesem Turnier teil. Alle Spieler sind mit einer österreichischen Adresse registriert, darunter sind 20 Spieler, die die Vielspielerpunkte („***5***-Ticket-Teilnahme“) einsetzen. Obwohl 20 Spieler keine Zahlung geleistet haben, werden von der Bf. *Buy-ins* mit insgesamt 1.100 Euro berücksichtigt, um den vollen Preispool zu gewährleisten. Der von der Bf. ausgezahlte Preispool beläuft sich auf 1.000 Euro (100 Spieler mal 10 Euro), die von der Bf. einbehaltene Verwaltungsgebühr beläuft sich auf 100 Euro (100 Spieler mal 1 Euro). Tatsächlich zahlen die Spielteilnehmer nur 880 Euro ein. Die Bf. zahlt in den Preispool 200 und Verwaltungsgebühr 20.

Im 1. Vorhalt vom 28. September 2020 wurde an die Bf. folgende Fragen gestellt:

„Nach dem Erkenntnis VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 97-98 erhöht der Gutschein, Boni die Bemessungsgrundlage, wenn der Spieler die Gutscheine beim Unternehmer in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann.

Nach dem Erkenntnis VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99 fällt in die Bemessungsgrundlage nur der um den Rabatt verringerte tatsächlich geleistete Einsatz dieses Spielers, wenn der Spieler die Gutscheine, Rabatte oder Freispiele NICHT beim Unternehmer in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann, er diese aber in Anspruch nimmt.

*Die Bf. wird daher ersucht, bekanntzugeben, ob der Spielteilnehmer die Vielspielerpunkte (***4***) ***5***-Ticket Turnierteilnahme bei Pokerturnieren laut Tabelle zu Punkt 4.2. bei der Bf. in Bargeld ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann oder nicht?*

*Für den Fall, dass der Spielteilnehmer die Vielspielerpunkte (***4***) bei der Bf. ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann, erhöhen diese die Einsätze, weshalb die Bf. ersucht wird, die um die Vielspielerpunkte (***4***) erhöhten tatsächlich geleisteten Einsätze der Spielteilnehmer, die diese Treupunkte in den Monaten November, Dezember 2011, sowie je Monat der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 in Anspruch genommen haben, bekanntzugeben.*

*Für den Fall, dass der Spielteilnehmer die Vielspielerpunkte (***4***) bei der Bf. NICHT ablösen oder an andere Spieler weitergeben kann, wird die Bf. ersucht, die um die Vielspielerpunkte (***4***) verringerten tatsächlich geleisteten Einsätze der Spielteilnehmer, die diese Treupunkte in den Monaten November, Dezember 2011, sowie je Monat der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 in Anspruch genommen haben, bekanntzugeben.“*

Am 18. November 2020 erstattete das Finanzamt folgendes ergänzendes Vorbringen:

„Ob es sich um vermögenswerte Leistungen handelt (und diese daher als Einsatz zu qualifizieren sind) ist hierbei primär anhand der Bonusbedingungen festzustellen. Eine faktische - in den Bedingungen nicht vorgesehene - Auszahlungs- oder Weitergabemöglichkeit (unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme) ist zwar auch relevant, allerdings wird diese beim Internetglücksspiel grundsätzlich nicht möglich sein, weil eine solche Option nicht programmiert sein wird (im Lebendspiel kann dies durchaus anders sein).

Relevant ist aus Sicht des Finanzamtes, ob es sich um ein „Ticket“ dh ein Guthaben handelt, welches gewährt wird, und sodann zuerst an einer gewissen Anzahl an Spielen eingesetzt werden muss bevor es auszahlbar wird (dh vor Erfüllung dieser Bedingung nicht auszahlbar ist), oder ob es sich beim „Ticket“ (dh Guthaben) um eine Art Geschenk handelt, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung des „Tickets“ sofort auszahlbar ist (vgl. auch Bargeldgewinn 4.4.).

Im ersteren Fall würde es sich, aus Sicht des Finanzamtes, im Lichte der Judikatur des VwGH, nicht um einen Einsatz handeln, weil der Bonus nicht unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme auszahlbar oder weitergebar ist. Dies gilt jedoch nur solange die vorgesehene Bedingung (zB fünfmalige Verwendung) nicht erfüllt ist. Wenn die Bedingung erfüllt ist und der Bonus auszahlbar wird, dh zu Echtgeld wird, dann ist die weitere Verwendung natürlich als Einsatz zu werten. Im Regelfall wird davor eine Umwandlung in Echtgeld erfolgen.

Im zweiten Fall wäre der Bonus nach Gewährung sofort frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar und daher als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet wird.

Anzumerken ist, dass sich aufgrund der in der Rechtsprechung des VwGH getroffenen Aussagen ergibt auch, dass nur jene Gewinne welche unabhängig von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme einen Vermögenswert darstellen (zB auszahlbar sind) von der

Bemessungsgrundlage abzuziehen sind. Sowohl der Einsatz (§ 2 Abs. 1 Z 2 GSpG), als auch der Gewinn (§ 2 Abs. 1 Z 3 GSpG) sind als Vermögenswerte Leistung definiert. Auch aus der Definition der Jahresbruttospieleinnahmen nach § 57 Abs. 5 GSpG ergibt sich, dass nur tatsächlich ausgezahlte Gewinne abzuziehen sind. Gewinne welche nicht sofort auszahlbar sind - dh jener Anteil welcher auf die eingesetzten Boni entfällt - sind nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

*Laut der derzeitigen Homepage der Bf. gibt es diverse „Promotionen“, welche unterschiedlich ausgestaltet sind (https://eur.***15***.eu/de/poker/promotions/). Die derzeit aktuellen Bonusbedingungen finden sich hier: https://eur.***15***.eu/de/poker/promotions/terms/ (Stand März 2020). Laut Beschreibung handelt es sich von der Begrifflichkeit her um Preise und Prämien (Geschenke). Laut Punkt 3.2. der derzeitigen Bonusbedingungen sind diese nicht weitergebar. Punkt 3.3. lautet: „Wir behalten uns das Recht vor, für jegliche Preise oder Geschenke eine Bargeldalternative anzubieten. Sie sind nicht berechtigt, die Auszahlung einer Bargeldalternative einzufordern, sofern nichts anderes vereinbart ist. Der Barwert jedes Preises oder Geschenks (sofern wir uns einverstanden erklären, eine solche Bargeldalternative in einer Aktion anzubieten) wird in den besonderen Bedingungen angegeben.“*

Demnach kann auch eine Einlösung im Bargeld vorgesehen sein - dies ist in den besonderen Bedingungen der jeweiligen Promotion gesondert definiert.

*Die Bf. führt in ihrem Schreiben vom 24.11.2016, Seite 6, aus: „Spieler erhalten außerdem Treuepunkte für ihre Spieltätigkeit auf der Website (die die Gesellschaft „***4***“ (Vielspieler-Punkte) oder kurz „***20***“ nennt). Spieler können ***20*** unterschiedlich einsetzen, zum Beispiel für eine Teilnahme an einem Pokerturnier ohne Zahlung von Eintrittsgeld), was die Gesellschaft als „***5***-Ticket- Teilnahme“ bezeichnet. Die ***5***-Ticket-Teilnahme wird in dem Glücksspielsystem der Gesellschaft wie jeder andere Buy-In eines Spielers behandelt, so dass der Preispool die volle Anzahl an Teilnehmern widerspiegelt. Die Gesellschaft verzeichnet daher einen Anteil an den Administration Fees sowie einen Beitrag zum Preispool für Spieler, die über eine ***5***-Ticket-Teilnahme beteiligt sind, obwohl die Gesellschaft gar keine Gegenleistung von diesen Spielern erhält, da sie nichts für die ***5***-Ticket Teilnahme an Turnieren zahlen, der Gesellschaft also kein geldwerter Vorteil zufließt. Für die Zwecke der Selbstanzeige wurden die Spieleinnahmen der Gesellschaft ohne Anpassungen zur Berücksichtigung dieser ***5***-Ticket-Teilnahmen berechnet. [...]*

*Die Spieler tragen nur € 800 zum Preispool bei; dennoch zahlt die Gesellschaft € 1.000 und damit einen zusätzlichen Betrag von €200 an Gewinnen aus. Außerdem zahlen die Spieler, die ein ***5***-Ticket für die Teilnahme nutzen, tatsächlich keine Administration Fees von € 20. Mit anderen Worten: Der von der Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Turnier zu tragende wirtschaftliche Verlust beläuft sich auf € 120, d.h. ausbezahlte Preise in Höhe von € 1.000 abzüglich der von den Spielern erhaltenen Geldbeträge in Höhe von € 880: zusätzlich*

vereinnahmt die Gesellschaft nichts von den Administration Fees von € 100, obwohl diese bereits in den Spieleinnahmen verbucht sind, weshalb auch die Administration Fees abzuziehen sind"

*Demnach handelt es sich zwar um ein ähnliches Vorgehen, wie bei den Add-Ons - die Bf. füllt den Preispool auf ihre eigenen wirtschaftlichen Kosten auf, dies allerdings aus dem Grund, dass sie von gewissen Spieler statt eines Echtgeldeinsatzes ein zuvor gewährtes ***5***-Ticket für die Teilnahme vom Spieler erhält. Bei Add-Ons gibt es schlicht eine zu geringe Anzahl an Spielern um den garantierten Mindestpool zu füllen.*

*Deshalb ist dieser Fall von Add-Ons zu unterscheiden - weil hier eben ein „Einsatz“ in Form von Boni (der Tickets) erfolgt. Hier ist daher ausschlaggebend wie diese ***5***-Tickets im Lichte der Rechtsprechung des VwGH einzustufen sind, dh ob sie eine Vermögenswerte Leistung darstellen oder nicht. Hierbei ist anzumerken, dass die Bf. zwar ausgeführt hat, dass die Spieler ***20*** unterschiedlich einsetzen können, jedoch nur ein einziges Beispiel beschrieben hat - nämlich für eine Teilnahme an einem Pokerturnier ohne Zahlung von Eintrittsgeld. Interessant wäre wie die Tickets sonst noch verwendet werden können und insbesondere, ob sie unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme ausgezahlt oder weitergegeben werden können. Mangels Kenntnis der Ausgestaltung der konkreten Boni des einschlägigen Zeitraumes kann das Finanzamt darüber keine Aussage treffen.*

Am 18. November 2020 erstattete die Bf. folgendes ergänzendes Vorbringen:

Die Bf. habe im Rahmen der Offenlegung vom 11. Jänner 2016 die Jahresbruttospieleinnahmen aus Gründen der Vorsicht so selbstberechnet, dass diese auch noch die nicht-vermögenswerten Boni in vollem Maße als Einsätze enthalten. Die offen gelegte Bemessungsgrundlage der Glücksspielabgabe enthalte daher weder Abzüge für nicht-vermögenswerte Boni noch für die im Rahmen dieser Spiele geleisteten Gewinnauszahlungen. Ein Abzug der Boni wurde erst später begehrt.

*„In den bisherigen Berechnungen der Beschwerdeführerin wurden die Einsätze der Spieler voll berücksichtigt und zwar ungeachtet dessen, ob die Teilnahme unter Verwendung von ***20*** erfolgte oder nicht.*

*Durch das VwGH-Erkenntnis wurde nun klargestellt, dass nicht-vermögenswerte Boni keine Einsätze darstellen. Das Bundesfinanzgericht hat deshalb zur Ermittlung, ob die Verwendung solcher ***20*** einen Einsatz darstellen (unter Punkt 5.3.2 des Vorhalts) die Frage gestellt, ob eine Ablösung in Bargeld oder Übertragung an andere Spieler möglich ist.*

*Hinsichtlich dieser Frage ist zu antworten, dass die Gewährung von ***20*** ausschließlich auf Basis der persönlichen Spielaktivität des einzelnen Spielers erfolgt und ihre Verwendung nur für diesen Spieler möglich ist. Ein Transfer von ***20*** an einen anderen Spieler (oder Dritten) ist*

*ausgeschlossen. ***20*** können zudem auch nicht direkt in Bargeld umgewandelt und ausbezahlt werden, sodass diese keinen von einer weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellen. Festzuhalten ist auch, dass die Teilnahmen der Spieler an den von der Beschwerdeführerin angebotenen Spielen nicht unter ausschließlicher Verwendung dieses Bonus (***20***) im Sinne des VwGH-Erkenntnisses erfolgen.*

*Die Verwendung von ***20*** stellt daher einen Rabatt dar, der den tatsächlich geleisteten Einsatz der Spielteilnehmer reduziert. Richtigerweise sind bei Spielteilnahmen, die unter Verwendung von ***20*** erfolgt sind, daher nur die tatsächlich geleisteten Einsätze der Spieler zu berücksichtigen und die (bisher unter voller Berücksichtigung der nicht-vermögenswerten Boni offen gelegten) Jahresbruttospieleinnahmen entsprechend zu vermindern.*

*Solche auf die jeweiligen Einsätze gewährten Rabatte setzen sich aus den Beträgen für die (als Teil der Einsätze) nicht bezahlten "Administration Fees" sowie den Beiträgen zum Preispool (dem Rest) zusammen. Die entsprechenden Beträge sind in den von der Beschwerdeführerin in vorangegangenen Verfahren vorgelegten Berechnungen unter den Beträgen zu "****5***-Ticket Turnierteilnahme lt. Tabelle zu Punkt 4.2." bereits ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin verzichtet zur Vereinfachung auf eine weitere Geltendmachung bisher noch nicht abgezogener Gewinne. Eine Ergänzung oder Korrektur der bisher bekanntgegebenen Beträge ist daher nicht notwendig."*

In der Stellungnahme vom 8. Februar 2021 legte die Bf. Auszüge aus den Spielbedingungen in englischer Sprache für „*4***“ und Terms&Conditions ***21*** End User Licence Agreement für August 2013, Juli 2014, Mai und Oktober 2015 vor:**

Aus dem Auszug der Spielbedingungen Terms&Conditions ***21*** End User Licence Agreement geht nicht hervor, ob der Spieler die Tickets weiterübertragen oder ablösen kann. Nach Punkt 5.3. wird lediglich allgemein bestimmt, dass von einem Spieler zu einem anderen Spieler unter bestimmten Voraussetzungen über elektronische Funktionen der Bf. Geld übertragen werden kann.

Zusammengefasst wird der Spielteilnehmer unter der Rubrik „***4***“ darüber informiert, dass die Bf. mit den ***20*** jedem Spieler, der an einem Echtgeld Pokerspiel teilnimmt, etwas zurückzugeben möchte. Je mehr der Spielteilnehmer spielt, desto mehr Punkte bekommt er. Die Punkte können verwendet werden zum Kauf von Turnier-Tickets und Ring Game Tickets aus dem ***21*** Store. Der Spielteilnehmer kann diese ***20*** sammeln, indem er an einer Qualifikation mit Echtgeld teilnimmt, oder an bestimmten Turnieren mit einer Turniergebühr. Der Spielteilnehmer erhält die Punkte proportional zu seinen Einsätzen bei diesen Spielen (10 Punkte pro Dollar, dividiert durch die teilnehmenden Spieler). Wenn der

Spieler Teilnehmer genug Punkte gesammelt hat, kann er sie einlösen und dafür ein Ticket für bestimmte Turniere bzw. Spiele bekommen. Diese ***5***-Tickets bieten eine alternative Möglichkeit, sich in bevorzugte Spiele um echtes Geld einzukaufen. Weiters wird der Spieler Teilnehmer darauf aufmerksam gemacht, dass er einen Überblick über sein Punkteguthaben behalten sollte, da der Punktesaldo nach 2 Jahren abläuft. Das Sammeln von Punkten ist der einzige Weg, um die Artikel im Store verfügbar zu machen.

Zum 3. Vorhalt des BFG vom 8. März 2021 gab das Finanzamt am 28. Mai 2021 folgende Stellungnahme ab:

Hinsichtlich der Bonuskategorie ***5*** Tickets (4.2.) konnte keine endgültige Beurteilung vorgenommen werden, insbesondere weil im Antwortschreiben der Bf. diese zwar ausgeführt habe, dass die Spieler diese unterschiedlich einsetzen könnten, jedoch nur ein einziges Beispiel dazu beschrieben habe, nämlich für eine Teilnahme an einem Pokerturnier ohne Zahlung von Eintrittsgeld.

Diese ***5*** Tickets (4.2.) seien „***4***“, also im Endeffekt Punkte, welche durch Spieleinnahmen gesammelt werden. Nach Ansicht des Finanzamtes würden diese Punkte unabhängig von der zufallsabhängigen Spielentscheidung gewährt, es handle sich nicht um ausgezahlten Gewinn. Es genüge die bloße Teilnahme, die Spielentscheidung müsse nicht zugunsten des Spielers ausgehen. Der Spieler könne selbst entscheiden, wie er diese erworbenen Punkte verwenden möchte, er kann sich zur Teilnahme an verschiedenen weiteren Spielen entscheiden, und - das Finanzamt legte einen Screenshot bei – der Spieler könne diese Punkte auch für diverse Waren (Computer, Autos, Fernseher ...) aus dem ***21*** Store verwenden.

*„Daraus geht hervor, dass die gewährten ***20*** unabhängig von einer (weiteren) Spielteilnahme verwendet werden können und daher einen Vermögenswert besitzen. VwGH 24.06.2020, Ro 2018/17/0003: „Weiters ist zu unterscheiden, ob für den begünstigten Spieler der erhaltene Bonus einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert darstellt. Das ist dann der Fall, wenn der Spieler den Gutschein (auch) in Geld (Waren) ablösen kann.“ Die Gewährung der ***20*** stellt keinen ausgezahlten Gewinn dar. Auch der Kauf der angebotenen Waren stellt keinen ausgezahlten Gewinn dar. Auf der anderen Seite sind die für eine Turnierteilnahme eingesetzten ***20*** als Einsätze zu werten, weil es sich um vermögenswerte Leistungen im Sinne der Rechtsprechung handelt.“*

Die Bf. gab am 6. September 2021 die Antwort zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 28. Mai 2021 ab:

Der behauptete Geldwert der ***5*** Tickets (4.2.) bestehe nicht, da die Möglichkeit, für diese Punkte Waren zu erwerben, in Österreich nicht verfügbar gewesen sei und

österreichische Kunden deshalb gerade nicht in der Lage gewesen seien, diese Punkte in Waren einzulösen. Österreichische Kunden hätten vielmehr folgende Meldung gesehen, wenn sie versucht hätten, den Store auszurufen: „*The Store is currently not available in your region*“.

Dazu ist folgendes zu sagen:

Zu den „Vielspielerpunkten“ hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass es sich dabei um Leistungen handelt, die nicht als überwiegend vom Zufall abhängiges Ereignis einer Ausspielung gewährt wurden, sondern *einzig von einer bestimmten Anzahl von Spielteilnahmen durch einen bestimmten Spieler abhingen*.“ Mangels Vorliegens eines aleatorischen Elements können diese Vielspielerpunkte im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen bzw. im Rahmen der Gewinne nicht abgezogen werden. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 90, 92). Das Einlösen der Boni kann Auswirkungen haben. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 94).

Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens stellte sich heraus, dass je mehr ein Spielteilnehmer spielt, desto mehr *****5*** Tickets (4.2.)** bekommt er. Der Spielteilnehmer erhält die Punkte proportional zu seinen Einsätzen bei diesen Spielen (10 Punkte pro Dollar, dividiert durch die teilnehmenden Spieler). Die Punkte können verwendet werden zum Kauf von Turnier-Tickets und Ring Game Tickets aus dem *****21*** Store**. In diesem *****21*** Store** wurden aber nicht nur Tickets für weitere Spiele angeboten, sondern auch Waren wie Autos, Computer, Fernseher. (Stellungnahme des Finanzamtes vom 28. Mai 2021). Auch wenn bei einer Teilnahme aus Österreich aufscheint, dass das Einlösen der Punkte mit Waren „derzeit in Ihrer Region nicht verfügbar“ ist (Antwortschreiben der Bf. vom 6. September 2021), hält die Bf. grundsätzlich die Möglichkeit bereit, dass Vielspielerpunkte bei ihr auch in Waren abgelöst werden können. Damit stellen aber die *****5*** Tickets (4.2.)** einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert dar. Wenn der Spieler das *****5*** Ticket (4.2.)** als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, findet dies wie jeder andere Einsatz auch im Rahmen der Ermittlung der Einsätze in die Bemessungsgrundlage Eingang. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 97).

Die Stellungnahmen der Bf. waren nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

6.3.3. ***6***-Turniere: Preispools Turniere mit freier Spielteilnahme zu Punkt 4.3.****

Weiters finanziert die Bf. Preispools für Turniere mit freier Spielteilnahme, der an Spielteilnehmer ausbezahlt wird. Diese Turniere sind gratis und werden Spielern auf Grundlage ihres VIP-Levels angeboten, der infolge ihrer bisherigen Teilnahme an Echtgeld-Spielen bestimmt wird. Nach den Angaben der Bf. haben die Spielteilnehmer nur dann Zugang zu diesen Turnieren, wenn sie an den von der Bf. angebotenen Echtgeldspielen bereits

teilgenommen haben. Bei den ***6***-Turnieren erbringen die Spieler kein Geld, d.h. überhaupt keine Gegenleistung, weshalb der Bf. nach ihrer Ansicht durch das Angebot und die Gewinnausschüttungen im Rahmen solcher Turniere Kosten in Höhe des an die Spielteilnehmer ausbezahlten Preispools entstehen würden.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es bei diesen Turnieren um keine Echtgeld-Spiele, sondern um unentgeltliche Turniere, somit um unentgeltliche Glücksverträge und daher nicht um Ausspielungen. Die Teilnahme an Echtgeld-Spielen ist lediglich Voraussetzung um Zugang zu den ***6***-Turnieren zu erhalten. Der Erhalt des Zugangs ist kein Gewinn, weil dieser nicht von einem aleatorischen Moment, sondern von der Teilnahme an einer Anzahl von Echtgeld-Spielen abhängt. Außerdem hat die Bf. im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen nicht „die Einsätze“ an diesen Gratisspielen berücksichtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied dazu: Im Falle eines Freispiels ist hinsichtlich dieses Teilnehmers von einem Einsatz von Null auszugehen. Sollten an einem Glücksspiel Spieler ausschließlich unter Inanspruchnahme ihrer Freispiele teilnehmen, so ist mangels Einsätzen das Vorliegen einer Ausspielung zu verneinen, und zwar unabhängig davon, ob der Spieler dabei gewinnt oder verliert. **Dieses Glücksspiel findet bei der Ermittlung der Jahresbruttospieleinnahmen keinen Eingang.** (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99). Die Vielspieler-Boni als Gewinn zu behandeln und im Zuge der Saldierung von den Einsätzen in Abzug zu bringen, ist rechtswidrig. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 102). Dasselbe gilt auch für **unentgeltliche Spielteilnahmen an Pokerturnieren**, bei denen die mitbeteiligte Partei für die begünstigten Vielspieler (deren VIP-Level nach der Anzahl der bisherigen Teilnahmen an Echtgeldspielen bestimmt werde) die Einzahlungen in den Preispool übernimmt. **Unabhängig davon, ob es sich dabei um Vergünstigungen handelt, die der jeweilige Vielspieler auch weitergeben könnte, erweist sich deren Berücksichtigung bei den ausbezahlten Gewinnen jedenfalls als rechtswidrig.** (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 103).

Hinsichtlich der „***6***-Turniere: Preispool Turniere mit freier Spielteilnahme laut Tabelle zu Punkt 4.3.“ ergibt sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, dass es sich dadurch, dass die Spielteilnehmer keinen Einsatz zahlen, um unentgeltliches Glücksspiel handelt.

Nach einhelliger Meinung legaldefiniert § 2 GSpG den zentralen glücksspielrechtlichen Begriff der Ausspielung. Wesentliche Bestandteile einer solchen Ausspielung sind zum einen das Inaussichtstellen einer vermögensrechtlichen Gegenleistung durch einen Unternehmer (Veranstalter), sowie zum anderen das synallagmatische Verhältnis zwischen vermögensrechtlicher Leistung des Spielers und in Aussicht gestellter vermögensrechtlicher Gegenleistung. (*Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG [1998], 7 unter Verweis auf VwGH 10.11.1980, 571/80; VwGH 25.7.1990, 86/17/0062; VwGH 14.7.1994, 90/17/010). Muss der Spielteilnehmer keine vermögensrechtliche Leistung erbringen (wie zB bei manchen

Werbeveranstaltungen), so liegt keine Ausspielung iSd GSpG vor (*Schwartz/Wohlfahrt*, GSpG [1998], 7 unter Verweis auf 1067 BlgNR, 17.GP, 16).

Liegt keine Ausspielung vor, kann im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen weder Einsatz dazugezählt noch ausbezahlter Gewinn abgezogen werden. Der Glücksspielunternehmer kann die an den Preispool gezahlten Beträge nicht von den saldierten Jahresbruttospieleinnahmen abziehen. Übernimmt die Bf. die Einsätze in den Preispool, wäre ein Abzug von den Jahresbruttospieleinnahmen als „ausbezahlter Gewinn“ rechtswidrig. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99, Rn 103).

Am 18. November 2020 erstattete das Finanzamt folgendes ergänzendes Vorbringen:

Bei den ***6*** Turnieren (4.3.) handle es sich nicht um Ausspielungen (mangels Einsatz) und würden diese Turniere nicht der Glücksspielabgabe gemäß § 57 Abs. 2 GSpG, sondern grundsätzlich der Glücksspielabgabe gemäß § 58 Abs. 3 GSpG unterliegen.

Am 18. November 2020 erstattete die Bf. folgendes ergänzendes Vorbringen:

Da die Bf. Bonuszahlungen in den vorgelegten Berechnungen der Bemessungsgrundlagen einbezogen habe, seien die entsprechenden Beträge zwar nicht als Gewinne abzuziehen, aber aus den Einsätzen auszuscheiden. Echte Gewinnauszahlungen aus diesen Spielen seien bisher gar nicht geltend gemacht worden, weshalb diesbezüglich keine Anpassung notwendig sei. Im Ergebnis seien die bisher vom Bundesfinanzgericht als Einsätze qualifizierten Boni gemäß dem VwGH-Erkenntnis bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen.

Dazu ist folgendes zu sagen:

Eine Uminterpretation der Übernahme der Einsätze der Spielteilnehmer durch die Bf. in den Preispool, sodass die Spielteilnehmer keinen Einsatz zahlen müssen, als Rabatt, führt zu keiner anderen Betrachtungsweise.

Die Stellungnahmen der Bf. waren nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

6.3.4. Zusätzlich von der Bf. ausbezahlte Bargeldgewinne Punkt 4.4.

Die Bf. zahlt an Spieler, die Echtgeld-Spiele spielen, auch Bargeld aus, das nach freier Wahl entweder entnommen werden oder für weitere Spiele verwendet werden könne: Nach dem Veranschaulichungsbeispiel der Bf. (Punkt 4.4.1.) erhält ein Spieler den Anspruch auf einen zusätzlichen Gewinn in Höhe von 50 Euro, wenn er eine Einlage von 100 Euro leistet und eine

bestimmte Anzahl von Echtgeld-Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes spielt. Dieser zusätzliche „Gewinn“ wird dann dem Konto des Spielers „gutgeschrieben“. Ebenso erhalten Spieler zusätzliche Bargeldpreise, wenn sie regelmäßig an Echtgeld-Pokerspielen und Pokerturnieren teilnehmen. Diese sind unter den Bezeichnungen „***17***“ bekannt und hängen in ihrer Höhe von dem erreichten „Spielerlevel“ ab („***18***“ und „***19***“). Auch diese Bargeldpreise werden dann von der Bf. dem Konto des Spielers „gutgeschrieben“, sie können vom Spieler entnommen oder für weitere Spiele verwendet werden. Ebenso könnten ***5***-Punkte in Bargeld eingelöst werden.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied zu einer solchen Konstellation: *Das BFG ist bei einzelnen Arten von Vergünstigungen (Boni) ausdrücklich zu einer anderen Beurteilung als das revisionswerbende Finanzamt gekommen. Dazu zählen die „Bargeld-Gewinne“ bei Echtgeldspielen, auf die ein Spieler Anspruch habe, wenn er eine „Einlage“ in Höhe von 100 Euro leiste und an einer bestimmten Anzahl von Spielen innerhalb eines bestimmten Zeitraums teilnehme. Diese „Bargeld-Gewinne“ könnten nach den Feststellungen des BFG „nach freier Wahl entweder entnommen ... oder für weitere Spiele verwendet“ werden. Nach den obigen Ausführungen erweist sich die Vorgehensweise des BFG, diese Vielspieler-Boni als Gewinn zu behandeln und somit im Zuge der Saldierung von den Einsätzen in Abzug zu bringen, als rechtswidrig.* (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 102).

Am 18. November 2020 erstattete das Finanzamt folgendes ergänzendes Vorbringen:

Es handle sich dabei um eine Art Geschenk, welches nach einer gewissen Anzahl an Echtgeldeinsätzen gewährt wird und im Zeitpunkt der Gewährung sofort auszahlbar ist. Nach Gewährung ist der Bonus frei verfügbar und unabhängig von einer weiteren Spielteilnahme einlösbar. Daher sei dieser Bonus als Einsatz in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn er für eine Spielteilnahme verwendet werde. Auch seien diese gewährten Begünstigungen im Zeitpunkt der Gewährung nicht als Gewinne abziehbar. Nach Ansicht des Finanzamtes möchte die Bf. diese Kosten, welche diese den Spielteilnehmern gewährten Geschenke verursacht haben, abgezogen haben, d.h. es gehe um eine rein betriebswirtschaftliche Überlegung und um eine Absetzung des Aufwandes.

Am 18. November 2020 erstattete die Bf. folgendes ergänzendes Vorbringen:

Die Vorgehensweise bei diesen Boni sei vergleichbar mit einer „3“ für „2“ oder „Ab 2 Stück für Preis x“-Aktion im Supermarkt, bei der der Konsument bei Erwerb einer bestimmten Anzahl von Produkten einen Rabatt erhalte. Der Bonus ermögliche keine Gratis-Teilnahme an Spielen, sondern lediglich eine Herabsetzung der bezahlten Einsätze. Eine sofortige Entnahme bzw. Auszahlung dieses Bonus bei Gewährung, unabhängig von weiteren Spielteilnahmen, sei daher ebenso wenig möglich wie dessen Weitergabe an Dritte. Der entsprechende Hinweis der Bf. unter Punkt 4.4. der Beschwerdeergänzung sei insofern missverständlich und vielmehr so zu

verstehen, dass der Spieler mit Erreichen der Mindestanzahl von Spielen den gesamten Rabatt in Form einer „nachgelagerten“ Gutschrift, nämlich einen Rabatt auf die für diese Spiele geleisteten Einsätze erhalte. Der Rabatt/ersparte Betrag könne dann in Bargeld ausgezahlt oder aber für weitere Spielteilnahmen verwendet werden. Diese Boni seien die Einsätze mindernde Rabatte, die als solche zu berücksichtigen und die Bemessungsgrundlage entsprechend zu vermindern sei. Das Bundesfinanzgericht unterliege insoweit der, aufgrund der die Rechtsprechung des VwGH noch nicht berücksichtigenden Darstellung in der Beschwerdeergänzung, falschen Annahme, dass eine sofortige Auszahlung des Bonus bei Gewährung möglich gewesen wäre.

Dazu ist folgendes zu sagen:

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass dieser Vielspieler-Boni als Gewinn zu behandeln und somit im Zuge der Saldierung von den Einsätzen in Abzug zu bringen, rechtswidrig ist. Zusätzlich zum Spielgewinn von der Bf. ausbezahltes Bargeld, das nach freier Wahl entweder entnommen oder für weitere Spiele verwendet werden kann, ist im Rahmen der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen weder bei den ausbezahlten Spielgewinnen noch bei den Spieleinsätzen zu berücksichtigen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 102). Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, ist dieses im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen den Einsätzen hinzuzuzählen. Die Bf. hat diese Beträge in der Selbstberechnung berücksichtigt.

Eine Uminterpretation der Bargeldpreise, die die Bf. dem Konto des Spielers „gutschreibt“, die vom Spieler entnommen und für weitere Spiele verwendet werden können, als Rabatt, führt zu keiner anderen Betrachtungsweise.

Die Stellungnahmen der Bf. waren nicht geeignet, eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

7. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Eine Abweisung erfolgte,

- weil das Glücksspielabgabenauslösemoment "*Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt*", ein klarer Gesetzestext ist, denn Spielteilnehmer und Glücksspielanbieter wissen, wo sie sich geografisch bei der Teilnahme am Off- bzw. Onlineglücksspiel gerade befinden. IS VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085 hat für Zwecke der Selbstberechnung die im Ausland ansässige Onlineglücksspielanbieterin als Glücksspielabgabenabfuhrverpflichtete das

eine (1) "Indiz" Registrierungsort des Spielteilnehmers im Inland herangezogen. (VwGH 06.07.2020 Ro 2018/17/0005 Rn 19; VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017).

- Auch im Zeitraum, in dem in § 1 Abs. 2 GSpG das Wort Poker durch VfGH 27.6.2013, G 26/2013, G 90/2012, ergangen zum ordnungspolitischen Teil, aufgehoben war, fällt für Poker Glücksspielabgabe an. (VwGH 26.3.2019, Ro 2019/17/0003 Rn 14). Daher wurde kein Antrag an den Verfassungsgerichtshof wegen Normprüfung gestellt. Es erfolgte kein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH, weil § 57 Abs. 2 GSpG für alle in- und ausländischen Onlineglücksspielanbieter gleichermaßen gilt und die Glücksspielabgabe gerade infolge des Erfordernisses der "*Teilnahme vom Inland aus*" nicht extraterritorial ist. Glücksspielabgaben werden nur auf entgeltliche, vorwiegend aleatorische Glücksspiele mit unternehmerischer Mitwirkung erhoben und verstoßen nicht gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie. (VwGH 11.3.2022, Ro 2019/16/0017)

- Infolge der Beurteilung der konkreten Ausgestaltung der Vielspielerpunkte, Preispool-Turniere und Bargeldgewinne iSd Auftrags des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 (ebenso VwGH 23.07.2020, Ro 2018/17/0006; VwGH 05.08.2020, Ro 2018/17/0014; VwGH 10.09.2020, Ro 2018/17/0004; BFG 14.12.2020, RV/7100709/2020; BFG 19.04.2021, RV/7100711/2020; BFG 02.12.2021, RV/7100799/2017):

Vielspielerpunkte *5*** Tickets (4.2.):** Je mehr ein Spielteilnehmer spielt, desto mehr ***5*** Tickets (4.2.) bekommt er, proportional zu seinen Einsätzen bei diesen Spielen (10 Punkte pro Dollar, dividiert durch die teilnehmenden Spieler). Die Punkte können verwendet werden zum Kauf von Turnier-Tickets und Ring Game Tickets aus dem ***21*** Store. In diesem ***21*** Store wurden aber nicht nur Tickets für weitere Spiele angeboten, sondern auch Waren wie Autos, Computer, Fernseher. (Stellungnahme des Finanzamtes vom 28. Mai 2021). Auch wenn bei einer Teilnahme aus Österreich aufscheint, dass das Einlösen der Punkte mit Waren „derzeit in Ihrer Region nicht verfügbar“ ist (Antwortschreiben der Bf. vom 6. September 2021), hält die Bf. grundsätzlich die Möglichkeit bereit, dass Vielspielerpunkte bei ihr auch in Waren abgelöst werden können. Damit stellen aber die ***5*** Tickets (4.2.) einen von einer allfälligen weiteren Spielteilnahme unabhängigen Vermögenswert dar. Wenn der Spieler das ***5*** Ticket (4.2.) als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, zählen diese zur Bemessungsgrundlage. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 97).

*****6***-Turniere: Preispool Turniere mit freier Spielteilnahme (4.3.):** Die Bf. finanziert Preispools für Turniere mit freier Spielteilnahme, der an Spielteilnehmer ausbezahlt wird. Diese Turniere sind gratis und werden Spielern auf Grundlage ihres VIP-Levels angeboten. Zahlt der Spielteilnehmer keinen Einsatz, handelt es sich um unentgeltliches Glücksspiel, d.h. keine Ausspielung. Liegt keine Ausspielung vor, kann im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen weder Einsatz dazugezählt noch ausbezahlter Gewinn abgezogen werden. Der Glücksspielunternehmer kann die an den Preispool gezahlten Beträge nicht von den saldierten

Jahresbruttospieleinnahmen abziehen. Übernimmt die Bf. die Einsätze in den Preispool, wäre ein Abzug von den Jahresbruttospieleinnahmen als „ausbezahlter Gewinn“ rechtswidrig. (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 99, 103).

Zusätzlich von der Bf. ausbezahlte Bargeldgewinne (4.4.): Die Bf. zahlt an Spieler, die Echtgeld-Spiele spielen, zusätzlich zum Spielgewinn auch Bargeld aus, das vom Spieler nach freier Wahl entweder entnommen oder für weitere Spiele verwendet werden kann. Zusätzlich zum Spielgewinn von der Bf. ausbezahltes Bargeld, das nach freier Wahl entweder entnommen oder für weitere Spiele verwendet werden kann, ist im Rahmen der Bemessungsgrundlage Jahresbruttospieleinnahmen weder bei den ausbezahlten Spielgewinnen noch bei den Spieleinsätzen zu berücksichtigen (VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 Rn 102). Wenn der Spieler das erhaltene Bargeld oder den Gutschein aber als Einsatz für eine weitere Spielteilnahme verwendet, ist dieses im Rahmen der Jahresbruttospieleinnahmen bei den Einsätzen dazuzurechnen.

Spruchtechnische Klarstellung: Die Bf. hatte im Rahmen der Selbstberechnung bei den von ihr angegebenen Spieleinnahmen die Boni 4.1. bis 4.4. nicht abgezogen, stellte aber an das Finanzamt das Ansuchen um Abzug dieser Boni (Schreiben vom 23. November 2016). Das Finanzamt setzte die Glücksspielabgaben fest und zog nur die Boni 4.1. ab. Im Erstverfahren zog das BFG auch die Boni 4.2. bis 4.4. ab und setzte die Glücksspielabgaben abgeändert fest. Der VwGH hob die BFG-Entscheidung auf, sodass die Beschwerde wieder unerledigt war. Mit dem vorliegenden Erkenntnis werden die 37 Bescheide des Finanzamtes rechnerisch bestätigt.

8. Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der in Rede stehenden Gesetzesbestimmungen stellen mangels Zuständigkeit keine vom Verwaltungsgerichtshof im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage dar.

Da eine Rechtsprechung VwGH 24.6.2020, Ro 2018/17/0003 vorliegt, ist die Revision unzulässig. Das Bundesfinanzgericht ist diesem Erkenntnis gefolgt.

Wien, am 25. April 2022